



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.901565/2018-51
ACÓRDÃO	9303-017.194 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	26 de fevereiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	PETROBRAS TRANSPORTE S.A - TRANSPETRO

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/04/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL EM PRAZO SUPERIOR A 1 (UM) ANO).

Os gastos com manutenção de bens pertencentes ao ativo imobilizado e empregados na atividade operacional do contribuinte, que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, e que, portanto, sejam capitalizados, nos termos do art. 48 da Lei nº 4.506/64, podem ser apropriados com fundamento no inciso VI dos art. 3º das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO IMEDIATA. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para o desconto imediato dos créditos nas aquisições de embarcações. A possibilidade de apropriação imediata definida no art. 1º da Lei nº 11.774/2008 aplica-se tão-somente sobre a aquisição de "máquinas e equipamentos", cuja expressão não inclui as embarcações.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial, para manter a glosa da apropriação imediata do crédito sobre a aquisição de embarcações. Vencidos, em parte, o relator, Conselheiro Dionisio Carvallhedo Barbosa, e os

Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro e Vinicius Guimaraes, que deram provimento integral ao recurso, e a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que negou provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor em relação à matéria “crédito ref. Manutenção de embarcações adquiridas e escrituradas no ativo imobilizado” a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que indicou ainda a intenção de apresentar declaração de voto em relação à matéria “apropriação imediata do crédito sobre a aquisição de embarcações”.

Assinado Digitalmente

Dionisio Carvallhedo Barbosa – Relator

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3301-010.380, de 22 de junho de 2021, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, cuja ementa e dispositivo de decisão se transcrevem a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/04/2012

DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo são tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano. Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo que prolongam a vida útil do bem em prazo superior a um ano, conforme a legislação do imposto sobre a renda, devem ser ativados, apurando-se sobre eles despesas de depreciação. Sobre as despesas de depreciação é possível a apuração de créditos não cumulatividade do PIS/COFINS, nos termos artigo 3º, § 1º, III, da Lei n. 10.833/2003. Inteligência da Solução Cosit n. 59/2021.

AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO IMEDIATA. POSSIBILIDADE. A interpretação do disposto no art. 1º da Lei nº 11.774/2008, que permite a apropriação imediata de crédito sobre o valor de aquisição do ativo, comporta a inclusão de quaisquer máquinas e equipamentos, o que inclui as embarcações, desde que utilizadas para a prestação de serviços ou produção de bens. Inadequação da classificação fiscal da TIPI sobre máquinas e equipamentos para a restrição interpretativa, devendo-se buscar um sentido próprio na legislação do PIS e da COFINS.

ALUGUEL. DUTOS E TERMINAIS. NATUREZA DE PRÉDIO. Por incorporarem-se ao solo para sua utilização, os dutos e terminais têm a natureza de prédio, permitindo a apuração de crédito com fundamento no inciso IV, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

CREDITAMENTO NO REGIME NÃO CUMULATIVO. ÔNUS DA PROVA. Na apuração de COFINS não-cumulativa, a prova da existência do direito de crédito indicado nas declarações incumbe ao contribuinte, de maneira que, não

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes aos aluguéis de dutos, terminais e instalações. E, por voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas relacionadas a despesas de depreciação/amortização com docagens e paradas programadas e aquisição de embarcações. Vencidos os Conselheiros Semíramis de Oliveira Duro, Ari Vendramini, Marco Antonio Marinho Nunes e José Adão Vitorino de Moraes que negavam provimento ao recurso voluntário nesses tópicos. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301- 010.377, de 22 de junho de 2021, prolatado no julgamento do processo 16682.901562/2018-18, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional apresentou divergência jurisprudencial quanto à possibilidade de tomada de créditos à necessidade de conversão do julgamento em diligência, indicando como paradigma a Resolução nº 3302-000.959. Também suscitou dissídio interpretativo quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas

de depreciação/amortização com docagens e paradas programadas e quanto a aquisição de embarcações. Para tanto, indicou como paradigma o Acórdão nº 3401-007.462.

Cotejados os fatos, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento parcial ao Recurso Especial apenas em relação à divergência quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas de depreciação/amortização com docagens e paradas programadas e quanto a aquisição de embarcações.

Irresignada, a PGFN interpôs agravo que foi rejeitado pelo Presidente da CSRF.

O sujeito passivo apresentou Contrarrazões requerendo seja negado provimento ao recurso.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Dionisio Carvallhedo Barbosa**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento está relacionado à demonstração de divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Entendo como comprovado o dissídio jurisprudencial para as duas matérias recorridas.

Estamos diante de paradigma autêntico, referente ao período de apuração de 01/01/2013 a 31/01/2013, também de Cofins, onde foram negados os créditos das matérias em análise sob a alegação de falta de amparo legal.

No caso das despesas de depreciação/amortização com docagens e paradas programadas o argumento para a negativa foi de que inexistiria na legislação em vigor dispositivo legal que autorize a tomada de créditos em relação a valores de despesas de depreciação havidas com gastos realizados com manutenção das embarcações ("docagens") e dos dutos e terminais ("paradas programadas"). A legislação de regência conferiria direito a créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, não alcançando os créditos pleiteados pelo contribuinte. Por sua vez, o acórdão recorrido admitiu o crédito com fundamento no art. 3º, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003.

Em relação à aquisição de embarcações, o paradigma entendeu que a possibilidade de apropriação definida no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, aplica-se tão-somente a locação de

"prédios, máquinas e equipamentos", ao passo que, nos casos de bens ativáveis, o creditamento deve ser realizado com base no art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/03 e seguindo a regra contida no inciso III do §1º do mesmo artigo, que prevê a necessidade de que o bem seja ativado e seu creditamento realizado com base na depreciação. Enquanto o acórdão recorrido interpretou que o disposto no art. 1º da Lei nº 11.774/2008 permite a apropriação imediata de crédito sobre o valor de aquisição do ativo, comportando a inclusão de quaisquer máquinas e equipamentos, o que inclui as embarcações, desde que utilizadas para a prestação de serviços ou produção de bens.

Assim, claras as divergências e por isso, o Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser admitido.

II– Do Mérito

Despesas de depreciação com docagens e paradas programadas

A primeira controvérsia reside no aproveitamento dos créditos apurados sobre despesas de depreciação/amortização com docagens e paradas programadas para manutenção.

A Recorrente defende que a apuração de créditos sobre as despesas com as paradas programadas para manutenção de ativos não encontra amparo na legislação, mostrando-se devida e legítima a glosa dos créditos descontados a esse título. Alega que o inciso VI do art. 3º e o inciso III do §1º do mesmo art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 somente permitem a apuração dos créditos sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado, mas não sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção desses bens.

Por sua vez, o Contribuinte defende, em síntese:

- (i) Empregar alguma interpretação restritiva de “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado” não merece prosperar;
- (ii) A contratação de serviços de manutenção de navios, bem assim dos dutos e terminais, é condição mandatória para que a TRANSPETRO veja autorizado o uso e a circulação dos meios no transporte de petróleo ou gás

(iii) O navio é ativo imobilizado, nos termos do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”) nº 27, aprovado pela Deliberação CVM nº 583/2009, de acordo com a Lei nº 11.638/2007

(iv) A Fiscalização deixa de aplicar as conclusões firmadas na Solução de Consulta COSIT nº 59/2021, segundo a qual permite-se o desconto de crédito com base nos encargos de depreciação em relação aos gastos com manutenção de veículos utilizados na prestação de serviço.

(v) Deve ser reconhecida a correção dos procedimentos contábeis da TRANSPETRO, mormente porque consentâneos com o CPC 27, a referida norma do art. 48, parágrafo único, da Lei nº 4.506/1964, admite que serviços que aumentem a vida útil de bens em mais de um ano sejam capitalizados para fins de ulterior depreciação, a exemplo de como procedeu a TRANSPETRO.

(vi) Alternativamente, caso assim não se entenda, requer o reconhecimento do direito ao creditamento destas despesas com docagens e paradas programadas como insumos, pela sua necessidade e essencialidade.

Trata-se de matéria já tratada diversas vezes por este Colegiado em processos do mesmo contribuinte. Em harmonia com meus posicionamentos anteriores, entendo que a decisão recorrida deve ser revertida nesse tópico. Nesse ponto, trago o Acórdão nº 9303-016.030, de 08/10/2024, de relatoria da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, cujos fundamentos a seguir transcritos adoto como razões de decidir no presente voto:

“Dispõe a legislação de regência (Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02) que:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

De fato, os incisos VI e §1º, inciso III, dos art. 3º das Leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins) somente permitem a apuração dos créditos sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado e não sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção desses bens. O mesmo raciocínio deve ser aplicado às despesas de amortização previstas no inciso VII e §1º, inciso III, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

As hipóteses de desconto de créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas são as exaustivamente estabelecidas pela Lei, não cabendo alteração por analogia ou interpretação extensiva, nos termos do art. 110 e 111 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Assim, a legislação discriminou os bens e as operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a todos os custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), mesmo que essenciais ou imprescindíveis à atividade econômica.

A glosa com base na letra da própria lei que rege a não-cumulatividade, enquanto esta estiver no sistema jurídico, não pode ser tida como incorreta e desconectada do princípio não-cumulativo, tampouco pode ser chamada de restritiva.

Dessa forma, a norma traz benefício especificamente direcionado para a aquisição de máquinas e equipamentos.

Logo, por falta de referência expressa no dispositivo legal, não se pode cogitar que o benefício abranja outros valores que não os que se refiram aos referidos bens.

Por isso, não é possível a extensão do dispositivo de lei para abarcar as paradas para manutenção e as docagens, ainda que o registro contábil do equipamento e dos serviços de manutenção esteja contabilmente ao ativo permanente.

Por outro lado, não há falar-se em possibilidade de enquadramento do crédito pretendido, simultaneamente, em duas hipóteses de incidência, a saber, incisos II e VI/VII das referidas leis de regência, tendo em vista a literalidade do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

No tocante ao argumento de que as docagens e paradas programadas têm caráter essenciais à prestação de serviço da TRANSPETRO, dessa forma teriam a natureza de insumo, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, entendo que não pode ser avaliado nesta oportunidade, porquanto o acórdão recorrido reverteu as glosas por outro fundamento, e como restou claro no TVF a empresa não classificou tais dispêndios como insumos em sua escrituração contábil e fiscal.

Do exposto, entendo pela manutenção das glosas.”

Assim, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional quanto às despesas de depreciação/amortização com docagens e paradas programadas para manutenção.

Aquisição de Embarcações

A segunda controvérsia é quanto à possibilidade de crédito imediato e integral sobre a aquisição de embarcações, nos termos do regime especial aprovado pela Lei nº 11.774/2008.

A Recorrente sustenta que o contribuinte se apropriou, irregularmente, de créditos de depreciação por ocasião das aquisições de embarcações ("navios-tanque"), nos termos do art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/2008, alterado pela Lei nº 12.546/2011. O creditamento pretendido somente seria possível quando da aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, o que afastaria qualquer tentativa de se enquadrar "embarcações" no alcance da norma. Logo, a previsão legal não teria o alcance pretendido pela recorrida.

Por sua vez, o Contribuinte em suas contrarrazões defende que cabe o reconhecimento de forma imediata e integral do crédito de PIS/Cofins sobre as aquisições de embarcações, nos termos do regime especial aprovado pela Lei nº 11.774/2008 (com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011), pois insere as embarcações no conceito de "máquinas e equipamentos", já que são "instrumentos projetados para alcançar um determinado objetivo, dotados de automação, que utilizam energia e empregam força para desenvolver a finalidade a que se propõem". Aponta que não cabe interpretar de forma restritiva a legislação, uma vez que a Lei nº 11.774/2008 não menciona o NCM e utiliza a expressão genérica "máquinas e equipamentos".

Também alega que a própria Administração Pública, ao editar o Decreto nº 6.909/2009, que regulamentou dispositivos da Lei nº 11.051/2004, classificou as embarcações das posições NCM 89.01.20.00, 89.01.30.00 e 89.01.90.00 como máquinas e equipamentos. Destaca, ainda, que o CARF já decidiu expressamente que embarcações são passíveis de enquadramento no conceito de "máquinas e equipamentos".

Mais uma vez, trata-se de matéria já tratada por este Colegiado em processos do mesmo contribuinte. Em harmonia com meus posicionamentos anteriores, entendo que a decisão recorrida também deve ser revertida nesse tópico.

Nesse ponto, trago o Acórdão nº 9303-016.341, de 11/12/2024, de relatoria da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro (no que toca ao tópico ora sob análise), cujos fundamentos a seguir transcritos adoto como razões de decidir no presente voto:

“ (...) entendo que, de fato, não há amparo legal para a pretensão do contribuinte em se creditar do PIS e da Cofins em sua totalidade, pelo custo de aquisição, calculado sobre os valores contabilizados no ativo imobilizado, pagos na aquisição de embarcações.

Isso porque, como já dito, em se tratando de desconto de créditos (renúncia de receita), a interpretação dos dispositivos legais que o definem deve ser restritiva (literal). Se a norma legal diz "máquinas e equipamentos" destinados ao ativo imobilizado, não cabe a ampliação de seu sentido para a embarcação.

Quanto ao fato de o Decreto nº 6.099/2009 relacionar em seu anexo o código NCM relativo a navios-tanque, isso não imputa à norma infralegal o poder de alterar a natureza e classificação de navios-tanque para "máquinas, aparelhos, instrumentos ou equipamentos".

As "máquinas e equipamentos" e as "embarcações" têm classificações tarifárias distintas, respectivamente, na seção XVI e na seção XVII ("material de transporte"). Consequentemente, não se pode considerar uma como subespécie da outra, ou seja, não há qualquer identidade entre essas mercadorias.

Além disso, segundo a Lei nº 9.537/1997, que dispõe sobre a segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional e dá outras providências:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, ficam estabelecidos os seguintes conceitos e definições:

(...)

V - Embarcação - qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita a inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas;

Logo, as glosas dos créditos devem ser restabelecidas."

Assim, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional quanto às aquisições de embarcações.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Dionisio Carvallhedo Barbosa

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, redatora designada

Com a devida vênia ao nobre Relator, manifesto posição divergente à adotada.

Relativamente ao tópico “**Depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte**”, entendendo não assistir razão à Procuradoria da Fazenda Nacional, não merecendo reforma o acórdão recorrido.

Como pontuado, a controvérsia origina-se do fato de que o Contribuinte, na apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS e da Cofins, realizou a apropriação de créditos decorrentes da depreciação de máquinas e equipamentos, prevista no art. 3º, VI c/c §1º, III, da Lei nº 10.833/2003, sobre gastos incorridos com a tomada de serviços de manutenção e reparos de embarcações (“docagens”), e de dutos, terminais e tanques (“paradas programadas”), que, por força da normatização contábil, são contabilizadas como ativo imobilizado:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; (...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

Entendeu a Fiscalização que a “apuração dos créditos sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado e não sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção desses bens” e que “não é o fato de se encontrarem tais gastos registrados no ativo imobilizado da empresa, ou de os mesmos estarem submetidos à depreciação mensal, que os transforma em bens, em máquinas ou em equipamentos, ou que transmuta as depreciações a eles relativas em depreciação sobre bens, máquinas e equipamentos.”

Desse modo, concluiu que os gastos incorridos pelo Contribuinte não poderiam gerar direito ao creditamento na apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, por ausência de previsão legal.

Nesse aspecto, assinalo minha compreensão no sentido de que os regimes de apuração não cumulativos das contribuições não se confundem com qualquer espécie de benefício fiscal ou hipótese de exclusão de crédito tributário. Trata-se de método de apuração estabelecido a partir de expressa previsão constitucional, cuja técnica tem por objetivo assegurar que a incidência do tributo ocorra de forma mais equilibrada nas mais diversas espécies de cadeias produtivas.

É o que se extrai da própria exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/03:

1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia

brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

Nos itens 2 a 13, ao tratar “DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS” o legislador expôs de forma clara que a adoção do novo modelo de arrecadação não acarretaria alteração na carga tributária. Ou seja, não se trataria de hipótese de redução de receita, na qual se enquadram os benefícios fiscais.

Cito de modo ilustrativo, mas não exaustivo, o item 3:

3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.

Deve-se evitar qualquer intenção de interpretação literal ou restritiva dos dispositivos legais que prevêm a possibilidade de apropriação de créditos da não cumulatividade, pelo método indireto subtrativo estabelecido pelo legislador. Os dispositivos que devem ser evocados no caso presente, em minha compreensão, são os arts. 108 do CTN, que invoca os “princípios gerais de direito tributário” e de direito público como norte interpretativo na aplicação da legislação tributária e o art. 110 naquilo em que determina que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”, no caso, para preservar a concepção de não cumulatividade adotada pela Constituição Federal como método de apuração, e não como “benefício fiscal”.

Pois bem.

Como dito, as despesas aqui examinadas referem-se a gastos incorridos com manutenção e reparos de embarcações (“docagens”), e de dutos, terminais e tanques (“paradas programadas”). Tais despesas foram informadas pelo contribuinte na linha 09 das fichas 06A e 16A do Dacon, relativos ao mês de agosto de 2012, a título de créditos apurados sobre “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação)”.

Tal registro foi realizado de tal forma em razão do fato de que, nos termos do parágrafo único art. 48, parágrafo único, da Lei nº 4.506/1964, tais despesas devem se capitalizadas, ou seja, tomadas junto ao ativo imobilizado:

Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento fôr superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

Logo, a compreensão dos gastos incorridos com a contratação de serviços de manutenção das máquinas e equipamentos como sendo custos capitalizáveis junto ao próprio custo de aquisição do bem decorre da própria interpretação da lei e não de qualquer discricionariedade por parte do contribuinte.

São diversas as Soluções de Consulta emitidas pela própria Autoridade Fazendária no sentido de orientar a adoção do exato procedimento utilizado pelo Contribuinte.

Cito a Solução de Consulta COSITnº 59, de 25 de março de 2021:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS.

Em relação aos **gastos com manutenção** e com peças de reposição de veículos, novos e usados, **pertencentes ao ativo imobilizado** e destinados à locação ou à prestação de serviços, **que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, ou seja, que tenham sido ativados:**

- **pode ser descontado crédito com base nos encargos de depreciação;** e

- não pode ser descontado crédito à taxa de 1/48 do valor dos gastos ou em uma única parcela.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 de dezembro de 2008, publicado no DOU de 18 de dezembro de 2018.

A orientação não poderia ser mais clara e objetiva:

31. Como se vê, os serviços de manutenção e as peças de reposição aplicados em máquinas e equipamentos utilizados no processo de prestação de serviços são considerados insumos à prestação de serviços, desde que acarretem um aumento na vida útil do bem de até um ano.

32. **Caso a manutenção (serviços e peças) acarrete um aumento na vida útil das máquinas e equipamentos superior a um ano**, esses dispêndios serão capitalizados no valor do bem e **poderão ser descontados como crédito com base nos encargos de depreciação do bem**. Não se vislumbra a possibilidade de o desconto do crédito ser feito em parcela única e de forma imediata, pois o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, é aplicável somente à aquisição de máquinas e equipamentos e não à ativação da manutenção de veículos usados.

A Referida Solução de Consulta, fundamentando-se no próprio Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que tratou da abrangência do conceito de “insumo” trazido pelo inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03, faz uma clara distinção:

- (i) se os serviços de manutenção de bens do ativo imobilizado não aumentam a vida útil do bem por prazo superior a 1 (um) ano, devem ser considerados “insumos”, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03;
- (ii) caso tal gasto importe no aumento da vida útil do bem mantenido em prazo superior a 1 (um ano), e que, portanto, por expressa disposição do art. 48 da Lei nº 4.506/64, devem ser incorporados ao ativo imobilizado, não devem ser apropriados na condição de insumo, mas, sim, na própria condição de “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção”, com fundamento no inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Logo, resta evidente que a conduta adotada pelo contribuinte na apuração dos créditos sobre os custos incorridos na manutenção de bens do seu ativo imobilizado que, por aumentarem a vida útil desses bens por prazo superior a 1 (um) ano, devam ser contabilizados como “ativo imobilizado”, não só corresponde à melhor interpretação da norma tributária, como atende à própria orientação da Receita Federal do Brasil.

Acrescente que a Solução de Consulta apresentada analisa serviços de manutenção aplicados sobre veículos, estes entendidos como bens empregados na atividade operacional daquele contribuinte (locação de veículos). Idêntica orientação foi firmada, por exemplo, na Solução de Consulta COSIT nº 37/2021, que analisou a aquisição de equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços por supermercado que mantém padaria, açougue e rotisseria; na Solução de Consulta COSIT nº 32/2022, que tratou das despesas com manutenção dos veículos utilizados para suprir planta industrial com matéria-prima, bem como a Solução de Consulta COSIT nº 173/2020, que legitimou os gastos com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no preparo de refeições para consumo como crédito passível de apropriação com base no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Veja-se a situação esdrúxula a que se poderia chegar: o contribuinte que contratasse um serviço de manutenção dos seus bens produtivos e tais serviços acarretassem o aumento da vida útil do bem pelo prazo de 11 meses poderia, na técnica do método indireto subtrativo, apropriar-se integralmente de tais despesas (insumo). Já se essa mesma despesa, de mesma natureza, acarretar o aumento da vida útil pelo prazo de 13 meses, o crédito não seria admitido única e exclusivamente pelo fato de que, conforme normas contábeis e determinação legal expressa, tal custo não pode ser contabilizado diretamente no resultado, como despesa, mas, sim, capitalizado no seu ativo imobilizado. Seria uma clara hipótese de tratamento diferenciado a despesas de mesma natureza única e exclusivamente em razão do tratamento contábil estabelecido.

Ressalvo que não se trata aqui de adentrar à “justiça” da norma em face de preceitos constitucionais, posto que não se admite a alegação de ausência de previsão legal para a apropriação dos créditos postulados pelo contribuinte. Não se está propondo o reconhecimento de “inconstitucionalidade” do inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, mas, sim, realizando a interpretação do citado dispositivo em consonância com os princípios gerais de direito tributário e de direito público, tal como estabelece o art. 108 do CTN.

Uma vez que não se admite que as previsões do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 compreenda hipótese de benefício fiscal, é de se afastar a interpretação de que a ausência de previsão, no inciso VI, dos respectivos custos agregados aos bens incorporados ao ativo imobilizado destinado à atividade operacional, impediria tal creditamento. Isso significaria, a meu ver, afronta direta ao regime não cumulativo permitido pelo legislador constituinte e imposto pelo legislador ordinário.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Fazendário nesse aspecto controvertido.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**

Além da divergência exposta supra, registro, também, minha divergência quanto à matéria “apropriação imediata do crédito sobre a aquisição de embarcações”. Tendo em vista ter restado vencida nesse aspecto, trago minha manifestação a título de “Declaração de Voto”.

Na mesma linha já exposta supra quanto à interpretação das normas atinentes à forma de apuração das contribuições sociais pelo método não cumulativo, adentro ao exame do art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/2008, alterado pela Lei nº 12.546/2011

Art. 1º. As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: (...)

XII - imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.

Na hipótese, não se discute que o contribuinte tem direito ao crédito sobre os custos incorridos aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, com fundamento no já examinado inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

O que se discute é se essa apropriação deveria obedecer a regra do § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003, que estabelece que tal crédito será determinado / calculado conforme encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, ou se podem ser apropriados imediatamente, de acordo com o transcrito art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/2008.

A origem dessa controvérsia é singela:

Lei nº 10.833/03	Lei nº 11.774/2008
Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (...) § 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (...) III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;	Art. 1º. As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: (...) XII - imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.

O racional aplicado pela Fiscalização é de que os bens aqui examinados são “embarcações”, que não podem ser compreendidos como “máquinas ou equipamentos”. Logo, deve-se aplicar a regra geral da Lei nº 10.833/03 e não a regra excepcional trazida pela Lei nº 11.774/2008, uma vez que esta norma não traz a expressão “outros bens”, na qual as “embarcações” se inserem. Se a embarcação não é nem máquina e nem equipamento, a depreciação imediata não é permitida.

De acordo com a Fiscalização, para fins de aplicação das normas citadas, deve-se valer da classificação adotada pela seção XVI da TIPI, que trata da classificação fiscal das máquinas e equipamentos, o que exclui as embarcações, posto que classificadas como material de transporte na seção XVII da mesma TIPI.

Há que se advertir, contudo, que o próprio STJ já afastou a intenção do intérprete normativo de aplicar, à apuração do PIS e da Cofins, normas aplicáveis à apuração do IPI, quando tratou do conceito de insumos no REsp n. 1.221.170/PR. Naquela oportunidade se assentou que a expressão “insumo” utilizada pela legislação do IPI não pode ter o mesmo sentido e alcance da mesma expressão “insumo” utilizada na regulamentação do IPI.

Nesse sentido transcrevo o Acórdão nº 3301-010.377:

Discordo da conclusão fiscal e entendo inadequada a utilização da classificação fiscal da TIPI sobre máquinas e equipamentos (seção XVI) para aplicação nos créditos do PIS e da COFINS.

Tratam-se de tributos diversos, com feições, características e legislações diversas, o que já reconhecido pelo STJ, em sede de recursos repetitivos, quando tratou do conceito de insumos no REsp n. 1.221.170/PR.

O conceito de insumos tratado no REsp n. 1.221.170/PR é utilizado na conjugação da interpretação do que seja máquina ou equipamento para a produção de bens ou prestação de serviços. Isso porque insumo, conceito próprio da legislação do PIS e da COFINS (e não do IPI), representa um gasto essencial para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços. Assim, o ativo que esteve relacionado com esse processo produtivo também será passível de crédito.

Deve-se, assim, buscar um sentido próprio na legislação do PIS e COFINS, de acordo com o seu contexto, até porque, do ponto de vista conceitual, não há como se negar que um veículo também é uma máquina ou um equipamento.

O artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 trata da possibilidade de crédito integral de PIS e COFINS sobre o valor da aquisição de máquinas e equipamentos, desde que utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços. É essa finalidade que deve ser analisada para fins de enquadrar a embarcação (ou veículo) como máquina ou equipamento.

(...)

A embarcação, portanto, constitui equipamento para a prestação de serviços de transporte de petróleo e outros produtos, enquadrando-se no caput do artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 por atender a natureza de ser uma máquina ou equipamento, bem como a finalidade exigida, qual seja, sua utilização na prestação de serviços.

A interpretação do dispositivo deve ser mais ampla do que aquela concedida pela fiscalização, para que seja aplicado sobre os bens do ativo imobilizado que são utilizados na sua atividade produtiva, gerando receitas de PIS e COFINS, seja na produção de bens, seja na prestação de serviços.

Assim, quando o artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 trata da possibilidade de crédito integral na aquisição de máquina e equipamento destinados à produção de bens e prestação de serviços, deve-se identificar todos os equipamentos, no sentido

amplo, que estejam vinculados à produção de bens ou prestação de serviços, o que certamente inclui as embarcações (veículos) analisadas no caso concreto.

Com esses fundamentos, rejeito também nesse aspecto as razões recursais da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário