



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.901570/2018-64</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.349 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	PETROBRAS TRANSPORTE S.A - TRANSPETRO

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/07/2012

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**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para manter a glosa da apropriação imediata do crédito sobre a aquisição de embarcações. Vencidos, em parte, os Conselheiros Semíramis de Oliveira Duro, Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimaraes e Dionísio Carvallhedo Barbosa que deram provimento integral ao recurso, e Tatiana Josefovicz Belisário que negou provimento ao recurso. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário fará o voto vencedor em relação à matéria "crédito ref. manutenção

de embarcações adquiridas e escrituradas no ativo imobilizado”, e declaração de voto em relação à matéria “apropriação imediata do crédito sobre a aquisição de embarcações”. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-016.341, de 11 de dezembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 16682.901572/2018-53, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

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

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial, interposto em face do acórdão nº 3201-009.691 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que rejeitou a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, em deu parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem, os argumentos da Manifestação de Inconformidade e a decisão da DRJ estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Cientificado do acórdão da DRJ, o contribuinte interpôs Recurso, aduzindo que:

- a) o acórdão recorrido se silenciou acerca da essencialidade e relevância das despesas com docagens e paradas programadas, serviços técnicos esses necessários à regularidade de suas atividades, bem como sobre o fato de se tratar de imposição regulatória;
- b) a manutenção de dutos, terminais e embarcações se traduz em custos de confiabilidade inerentes às operações de transporte de combustíveis;
- c) viabilidade da apropriação acelerada e integral de créditos das contribuições decorrentes da aquisição de navios;
- d) as despesas de aluguéis ou arrendamentos de dutos e terminais e de embarcações correspondem à hipótese autônoma de creditamento (aluguel ou locação de equipamentos).

**DECISÃO RECORRIDA - ACÓRDÃO N° 3201-009.691**

O Colegiado *a quo* deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de crédito relacionadas a: depreciação/amortização de gastos com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento; aluguéis/arrendamentos diversos, arrendamento de áreas e arrendamento de dutos e terminais; depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte; e aquisições de embarcações.

O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/07/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. INSPEÇÕES TÉCNICAS, MANUTENÇÃO E REABILITAÇÃO DE TANQUES DE ARMAZENAMENTO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao desconto de créditos com base nos encargos de depreciação os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo, dentre os quais se incluem os dispêndios com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, quando acarretam aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, observados os demais requisitos da lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. POSSIBILIDADE.

A aquisição de embarcações utilizadas no processo produtivo ou na prestação de serviços gera direito ao desconto de crédito, sendo que, tratando-se de regime especial de creditamento, tal crédito pode ser apropriado na forma prevista na lei instituidora do benefício, em prazo reduzido, observados os demais requisitos da lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL OU ARRENDAMENTO. DUTOS. TERMINAIS. PRÉDIOS. TERRENOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas o arrendamento ou aluguel de dutos e terminais aquaviários, além de prédios, terrenos e bases e outros bens utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.

OMISSÃO DE RECEITAS. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

No confronto entre débitos e créditos das contribuições para fins de se confirmar ou não o crédito pleiteado, não se exige o lançamento dos ajustes verificados na base de cálculo (súmula CARF nº 159).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/07/2012

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer o despacho decisório, amparado em informações extraídas do livro Razão e do Dacon, não infirmadas com documentação hábil e idônea.

**RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

O Recurso Especial foi interposto com fundamento nos art. 64, 67 e seguintes, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional aduziu divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias objeto de provimento pelo acórdão recorrido: depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte; e aquisições de embarcações.

Aponta como legislação interpretada de modo divergente: art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e art. 3º, §2º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, art. 48, Parágrafo Único da Lei nº 4506/64; art. 1º da Lei nº 11.774/2008; art. 3º, IV da Lei nº 10.833/2003; art. 3º, VI da Lei nº 10.833/2003; art. 3º, §1º, III da Lei nº 10.833/2003; art. 3º, II e VI e §1º, III da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003; art. 1º, XII da Lei nº 11.774/2008; art. 111, III do CTN; art. 1º e 2º da Lei nº 11.051/2004; art. 3º do Decreto nº 6909/2009 e art. 1º da IN SRF nº 457/2004.

Indica como paradigma o acórdão nº 3401-007.462:

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/01/2013

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

Inexiste 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 confere 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 gastos acima citados.

**ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS E EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Diante da inexistência de definição clara e fechada na legislação sobre o conceito de máquinas, equipamentos e prédios, a verificação das hipóteses creditáveis com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, deve ser analisada caso a caso, tendo em vista a função dos bens indicados no processo produtivo e seu modo de funcionamento. No caso dos autos, restou demonstrada a possibilidade de creditamento frente ao tipo de utilização dos dutos, terminais e embarcações alugados enquanto ferramentas essenciais para execução das atividades do objeto social da recorrente.

**AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO IMEDIATA E INTEGRAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Inexiste previsão legal para a apropriação de créditos relativos à aquisição de ativo imobilizado de forma imediata e integral. 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. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Sustenta, em síntese, que:

(i) A apuração de créditos sobre as despesas com as paradas programadas para manutenção de ativos não encontra amparo na legislação, mostra-se devida e legítima a glosa dos créditos descontados a esse título. Da mesma forma, o desconto imediato de créditos das contribuições na simples aquisição de embarcações não encontra nenhum amparo legal.

(ii) O contribuinte apropriou-se, 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 é 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.

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial, nesses termos:

Insurge-se a Recorrente contra o entendimento adotado no acórdão recorrido, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas relacionadas a despesas de depreciação/amortização com docagem e paradas programadas e aquisição de embarcações.

Com efeito, conforme a ementa do julgado já aqui reproduzida, entendeu-se que, no regime da não cumulatividade das contribuições, há o direito à apuração de créditos sobre os "encargos de depreciação os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo, dentre os quais se incluem os dispêndios com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, quando acarretam aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, observados os demais requisitos da lei". Decidiu-se, também, que "a aquisição de embarcações utilizadas no processo produtivo ou na prestação de serviços gera direito ao desconto de crédito, sendo que, tratando-se de regime especial de creditamento, tal crédito pode ser apropriado na forma prevista na lei instituidora do benefício, em prazo reduzido, observados os demais requisitos da lei".

Já o acórdão paradigma, que tratou de matéria idêntica de interesse da mesma contribuinte, concluiu-se que, por falta de previsão legal, inexistente o direito ao crédito: (...)

Em contrarrazões, o Contribuinte requer o desprovimento do Recurso Especial.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à tempestividade, ao conhecimento e ao mérito, ressalvado o tópico da depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso Especial 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, uma vez que se está diante de paradigma autêntico, como se verá a seguir.

**DEPRECIÇÃO/AMORTIZAÇÃO DE GASTOS COM DOCAGEM DE NAVIOS E EMBARCAÇÕES OPERADOS PELO CONTRIBUINTE**

Do cotejo entre os julgados, tem-se:

Itens de análise	Acórdão Recorrido	Paradigma nº 3401-007.462
Período de apuração	01/08/2012 a 31/08/2012	01/01/2013 a 31/01/2013
Tributo	COFINS	COFINS
Recorrente	TRANSPETRO	TRANSPETRO

<p>Encargos de depreciação relativos à manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas).</p>	<p>Crédito admitido, com fundamento no art. 3º, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003.</p> <p>Geram direito ao desconto de créditos com base nos encargos de depreciação os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo, dentre os quais se incluem os dispêndios com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, quando acarretam aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, observados os demais requisitos da lei.</p>	<p>Crédito negado, por falta de amparo legal.</p> <p>Inexiste 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").</p> <p>A legislação de regência confere 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 esses gastos.</p>
--	--	---

A divergência é clara.

**POSSIBILIDADE DE CRÉDITO INTEGRAL E IMEDIATO DAS EMBARCAÇÕES ADQUIRIDAS E ESCRITURADAS NO ATIVO IMOBILIZADO**

Da mesma forma, a comparação entre as decisões aponta a configuração da divergência:

Itens de análise	Acórdão Recorrido	Paradigma nº 3401-007.462
Período de apuração	01/08/2012 a 31/08/2012	01/01/2013 a 31/01/2013
Tributo	COFINS	COFINS
Recorrente	TRANSPETRO	TRANSPETRO

<p>Crédito integral e imediato das embarcações adquiridas e escrituradas no ativo imobilizado.</p>	<p>Crédito admitido, com fundamento no 3º, VI, da Lei nº 10.833/2003.</p> <p>Por se tratar de aquisição de embarcações utilizadas no processo produtivo ou na prestação de serviços, reverterem-se as glosas de créditos respectivos, nos termos do art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo que, no regime especial de creditamento previsto na Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011, os créditos podem ser aproveitados na forma nele prevista, em prazo reduzido, observados os demais requisitos da lei.</p>	<p>Crédito negado, por falta de amparo legal.</p> <p>A possibilidade de apropriação definida no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/0, 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.</p>
--	---	--

Por isso, o Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido.

#### **MÉRITO**

#### **POSSIBILIDADE E CRÉDITO INTEGRAL E IMEDIATO DAS EMBARCAÇÕES ADQUIRIDAS E ESCRITURADAS NO ATIVO IMOBILIZADO**

Relatou a Autoridade na origem que o sujeito passivo se apropriou, de forma imediata e integral, de créditos de depreciação por ocasião das aquisições de embarcações, nos termos 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.

Esse dispositivo legal apenas permite o imediato creditamento na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, as embarcações não se encaixariam nos conceitos positivados. Por isso, falta amparo legal para a tomada de crédito integral.

Fundamentou a fiscalização que o NCM das embarcações é diverso de máquinas e equipamentos; então caberia a utilização do encargo mensal de depreciação, nos termos do art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003:

É de se considerar que o creditamento total dos créditos pelas aquisições de embarcações não possui proteção legal. De acordo com o artigo 1o. da Lei 11.774/2008, expressamente admite esta possibilidade em relação a aquisição de máquinas e equipamentos destinadas ao Ativo Imobilizado

E aqui consideramos as normas que regem a classificação tarifária de máquinas e equipamentos, na seção XVI da TIPI, pois as embarcações diferentemente das máquinas possuem posição específica na TIPI, sendo classificadas como sendo material de transporte, seção XVII.

Em consonância a interpretação acima, o ADI RFB 4, de 20/04/2015, dispõe que são admitidos créditos de PIS e COFINS, em relação aos veículos automotores (embarcações) incorporados ao ativo imobilizado e destinados a prestação de serviços, tão somente com a utilização do encargo mensal de depreciação, nos termos do art. 3º. VI c/c parágrafo 1º. Inciso III, Lei 10.833/2003.

Para fins de conceito a doutrina tem se manifestado que "Por veículo automotor haveremos de entender aquele que é dotado de motor próprio, e, portanto, capaz de se locomover em virtude de impulso (propulsão) ali produzido. Serão os carros, caminhonetes, ônibus, caminhões, tratores, motocicletas, (e assemelhados) mas **também as embarcações** e aeronaves, em uma perspectiva de menor incidência prática. (Ver Lei 9426/9), **constatando-se que difere literalmente das máquinas e equipamentos.**

Portanto, é cristalina a falta de amparo legal 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 navios e/ou embarcações, por absoluta falta de previsão e autorização legal.*

O Contribuinte entende 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 11.744/2008 não menciona o NCM e utiliza a expressão genérica "máquinas e equipamentos".

Além disso, sustenta que tais gastos são necessários e imprescindíveis ao exercício das atividades da empresa, e, portanto, uma interpretação restritiva à legislação

de regência afrontaria a decisão do Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 1.221.170-PR.

Por fim, acrescenta 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.

O voto condutor do acórdão recorrido consignou como razões para reversão da glosa:

(i) O Contribuinte é uma empresa subsidiária integral da Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRÁS, destinada ao desempenho de atividades de transporte ou ao apoio logístico. Assim, presta serviço de transporte de gás e derivados de petróleo, utilizando-se das embarcações como um dos meios para o desenvolvimento dessa atividade. Por ter como objeto o transporte e armazenamento de petróleo e seus derivados, biocombustíveis etc., por meio de dutos, terminais e embarcações, é proprietária de navios, pois utilizadas em sua prestação de serviços.

(ii) A embarcação constitui equipamento para a prestação de serviços de transporte de petróleo e outros produtos, enquadrando-se no *caput* do art. 1º da Lei nº 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.

(iii) 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.

(iv) Quando o art. 1º da Lei nº 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.

A despeito dessa argumentação, 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.

Quanto ao tópico da depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

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

Relativamente ao tópico “**Depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte**”, entendo 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 mantido 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.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para manter a glosa da apropriação imediata do crédito sobre a aquisição de embarcações.

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.