



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.903279/2017-40</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.705 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TRANSPORTADORA ASSOCIADA DE GAS S.A. - TAG
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/05/2010 a 31/05/2010

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura nulidade por cerceamento do direito de defesa quando o conteúdo do recurso administrativo evidencia que a parte recorrente compreendeu de forma clara e suficiente os fundamentos que motivaram as glosas fiscais, apresentando impugnação articulada, ampla e compatível com os elementos constantes do processo.

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO DE GASODUTOS.INSTALAÇÕES. BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO À DEPRECIÇÃO ACELERADA. IMPOSSIBILIDADE.

Ao ser concluída a etapa construtiva dos gasodutos, os diversos bens e serviços nela utilizados perdem as suas respectivas individualidades, exurgindo em seu lugar um conjunto de instalações, sobre as quais deve ser computada a depreciação calculada na forma do inciso III do §1º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo incabível a depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008.

PROVA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE INVERSÃO.

É do contribuinte o ônus de demonstrar, por meio de documentação fiscal e contábil idônea, a existência, certeza e liquidez do crédito declarado em pedido de compensação. Não cabe à autoridade fiscal ou julgadora suprir deficiências na instrução probatória apresentada, tampouco reconstruir os elementos necessários à validação do crédito tributário pleiteado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a proposta de conversão do julgamento em diligência, vencidos os Conselheiros Rachel Freixo Chaves (relatora), Bruno Minoru Takii e Keli Campos de Lima e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidas as Conselheiras Rachel Freixo Chaves (relatora) e Keli Campos de Lima que davam provimento parcial para reconhecer a depreciação acelerada dos bens e serviços utilizados no gasoduto. O Conselheiro Bruno Minoru Takii acompanhou a negativa de provimento à depreciação acelerada dos bens e serviços utilizados no gasoduto, pelas conclusões, por considerar a insuficiência probatória. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro.

*Assinado Digitalmente*

**Rachel Freixo Chaves** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Márcio José Pinto Ribeiro – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Deroulede** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcio Jose PintoRibeiro, Bruno Minoru Takii, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório do acórdão 103-012.787, de 13 de julho de 2023, complementando-o ao final com o necessário.

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório que homologou parcialmente as compensações declaradas na DCOMP nº 38045.28050.220813.1.3.04-1084 com o crédito de pagamento indevido decorrente de recolhimento a maior da Contribuição para o

Financiamento da Contribuição Social - Cofins não-cumulativa de 31/05/2010, conforme tela abaixo:

Segundo o Despacho Decisório, da análise do crédito pleiteado, reconheceu-se valor insuficiente para fazer face à integralidade do débito que o contribuinte buscou quitar.

A empresa Transportadora Associada de Gas S.A. - TAG tem por objeto a atividade de transporte de gás natural, operação que demanda gastos relacionados com os gasodutos. Em resposta ao Termo de Intimação 002, a companhia informou à autoridade fiscal que tais dispêndios foram incorporados ao ativo imobilizado e posteriormente utilizados como base de cálculo de créditos relacionados aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

No excerto abaixo, extrai-se da informação fiscal o detalhamento acerca dos referidos gastos e a classificação entendida como correta pela autoridade administrativa a ser atribuída aos gasodutos:

De acordo com a documentação apresentada pelo contribuinte, os gastos relacionados nas planilhas se referem a serviços de engenharia, compra de material e serviços de gerenciamento de obra referentes à construção e montagem de gasodutos, utilizados na prestação dos serviços de transporte de gás, que constituem o objeto social da empresa.

Por certo os gasodutos são classificados no ativo imobilizado da empresa e utilizados na prestação de serviços de transporte de gás.

No entanto, o tratamento conferido aos gasodutos, tanto na legislação específica do setor quanto na documentação produzida pela própria empresa é claro no sentido de que os mesmos são instalações, não se tratando de máquinas ou de equipamentos. (g.n.)

Diante da convicção acima, o relatório fiscal aponta uma apuração inadequada de créditos relativos aos encargos de depreciação do mencionado ativo.

O contribuinte realizou a apuração à luz do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, ao passo

que a fiscalização entendeu que o correto é a aplicação do inciso III do §1º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o que ensejou a glosa dos créditos a maior.

Ademais, a informação fiscal dispõe acerca de gastos com o fornecedor "Gascat Ind. e Com. Ltda" para os quais o contribuinte não apresentou documentação comprobatória, ensejando, dessa forma, a glosa dos créditos advindos de tais dispêndios.

Cientificado da decisão em 11/05/2017, o contribuinte apresentou sua defesa em 12/06/2017.

A Recorrente menciona que a regra geral e inicial para o aproveitamento dos créditos

de PIS/Pasep e COFINS decorrentes da aquisição de bens do ativo fixo está prevista no artigo 3º, § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Continua e diz que a edição da Lei nº 11.774/2008 trouxe novas hipóteses de apropriação de crédito para os bens adquiridos ou recebidos a partir de 01/05/2008, agora na razão de 1/12 avos. Afirma que o benefício concedido pela lei é mais amplo, e alcança a aquisição de todas as máquinas e equipamentos destinados à produção de serviço.

Desse modo, argumenta que, apesar da clara amplitude da legislação supramencionada, o Fisco, em seu Despacho Decisório, negou homologação à compensação levada a efeito pelo Contribuinte, sob o único argumento de que os dutos onde os bens foram ativados representam, na verdade, não um equipamento ou uma máquina, mas uma instalação, insuscetível de enquadramento no mecanismo da Lei nº 11.774/08.

Explica que em muitos casos, como o dos autos, as instalações são utilizadas no próprio processo produtivo do contribuinte, hipótese em que deverão ser contabilizadas na própria subconta “máquinas e equipamentos”, sendo-lhe dado o mesmo tratamento contábil e fiscal.

Alega ainda que, se por um lado a fiscalização glosou o crédito afirmando que de instalação se trata, por outro, não demonstrou com critérios objetivos em que se baseou para assim proceder.

Explana que dutos são tubulações especialmente desenvolvidas e construídas de acordo com normas internacionais de segurança, para transportar petróleo e seus derivados, álcool, gás e produtos químicos diversos por distâncias especialmente longas, sendo então denominados como oleodutos, gasodutos ou polidutos. Ou seja, o conceito muito mais se aproxima de um equipamento do que de simples instalação, como quer o Fisco.

Assim, não há como desenquadrar o duto do conceito de equipamento e negar-lhe a

possibilidade de creditamento do PIS/Pasep e Confins com base na depreciação acelerada, conforme previsto na legislação.

Por fim, dispõe que ainda que se entenda que a tomada do crédito deveria se dar em 1/48 ou mesmo no prazo da depreciação, o que se admite pelo contraditório, certo é que a tomada em 1/12 não tem o condão de tornar os créditos ilegítimos. Desse modo, se há prova irrefutável de que os materiais foram utilizados para a composição do ativo permanente, fazendo, pois, jus ao creditamento em virtude da não cumulatividade, fato incontestado pelo próprio Agente Fiscal, a União Federal ao analisar o pedido de compensação, não poderia, para o fiel

cumprimento de suas atribuições, prolatar outra decisão que não o seu deferimento.

Em relação aos gastos efetuados com o fornecedor Gascat Ind. e Com. Ltda., que o Agente Fiscal entendeu não comprovados, alega a Recorrente não assistir razão à fiscalização. Menciona que os recibos apresentados informavam o número das Notas Fiscais. Acrescenta que, tendo o Fisco acesso aos seus próprios sistemas poderia – e deveria – tê-lo consultado, obtendo, assim, as respostas aos seus questionamentos. Por fim, aduz novamente a impossibilidade de negativa de crédito com fulcro em mera desconformidade formal.

Por fim, requer deferimento de diligência, caso não seja esse o entendimento, para

obtenção dos aludidos documentos, sem prejuízo de sua posterior juntada aos autos para análise por essa DRJ.

Diante do exposto, requereu, o conhecimento e provimento da Manifestação de Inconformidade para que seja reconhecido seu direito creditório, atualizado na forma do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95.

Em sessão de julgamento de 19/06/2018, a DRJ03 decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, apresentando o seguinte argumento:

Não podia a Autoridade Fiscal estender o conceito de equipamento

para albergar dentro dele o elemento gasoduto e beneficiar o contribuinte quando a Lei determinou que a depreciação acumulada se daria pela aquisição de máquinas e equipamentos. Por certo, caso o Legislador quisesse estender o benefício requerido pelo contribuinte teria incluído na Lei, além de máquinas e equipamentos, também instalações.

O Contribuinte apresentou recurso voluntário, para o qual o CARF decidiu por anular a

decisão prolatada pela instância a quo e devolveu os autos para proferimento de uma nova, conforme transcrito abaixo:

(...)

Assim, merece prosperar o pleito de nulidade da contribuinte, uma vez

que o argumento sobre o crédito decorrente da empresa GASCAT IND. E COM. LTDA, não foi apreciado.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso

voluntário, para ANULAR a decisão pela DRJ, a fim de que outra seja proferida, para a qual devem ser consideradas todas as alegações encartadas na manifestação de inconformidade.

(...)

É o relatório.

**2. Em 13 de julho de 2023, julgou improcedente a manifestação nos seguintes termos:**

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/05/2010 a 31/05/2010

PROVA. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/05/2010 a 31/05/2010

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO DE GASODUTOS. INSTALAÇÕES. BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO À DEPRECIACÃO ACELERADA. IMPOSSIBILIDADE.

Ao ser concluída a etapa construtiva dos gasodutos, os diversos bens e serviços nela utilizados perdem as suas respectivas individualidades, exurgindo em seu lugar um conjunto de instalações, sobre as quais deve ser computada a depreciação calculada na forma do inciso III do §1º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo incabível a depreciação acelerada incentivada prevista no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

**3. Em Recurso Voluntário, a Recorrente, reitera os argumentos da impugnação, e posteriormente apresentada petição juntos decisão favorável do CARF e TRF favoráveis a recorrente.**

**4. É o relatório.**

## **VOTO VENCIDO**

### **I. DO CONHECIMENTO**

5. De antemão, observo que o presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, tanto extrínsecos quanto intrínsecos, sendo inclusive tempestivo.

6. Dessa forma, conheço do recurso voluntário.

## **II. PRELIMINAR: NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE CLAREZA E APONTAMENTO NA LEGISLAÇÃO DA DIFERENÇA ENTRE “INSTALAÇÕES” E “MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS”**

7. Não merece acolhimento a preliminar suscitada pela recorrente, que aponta nulidade do acórdão recorrido por pretensa ofensa ao contraditório e à ampla defesa, diante da alegada ausência de clareza normativa quanto à distinção entre os conceitos de “instalações” e “máquinas e equipamentos”.

8. A decisão recorrida encontra-se devidamente motivada, com exposição clara dos fundamentos legais e fáticos que sustentam a conclusão da autoridade julgadora, nos termos do artigo 2º, parágrafo único, inciso VII, da Lei nº 9.784/1999. O colegiado de origem, com base na análise dos documentos apresentados e no regime jurídico aplicável, entendeu que os bens utilizados na construção dos gasodutos perdem sua individualidade, caracterizando-se como “instalações”, o que afasta a aplicação do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008.

9. A controvérsia interpretativa sobre o enquadramento dos bens no conceito de “máquinas e equipamentos” não configura vício formal capaz de ensejar a nulidade da decisão, porquanto trata-se de matéria de mérito, que será examinada oportunamente.

10. Afasta-se, portanto, a preliminar.

## **III. MÉRITO**

### **III.1. Da depreciação acelerada dos bens e serviços utilizados na construção de gasodutos.**

11. O ponto fulcral é a natureza jurídica dos gasodutos: se seriam “instalações” ou se se enquadrariam como “máquinas e equipamentos” para fins do benefício de depreciação acelerada de 1/12 ao mês.

12. A autoridade fiscal entendeu que os bens adquiridos e incorporados aos gasodutos perdem sua individualidade funcional ao serem integrados à estrutura do gasoduto, o que os descaracterizaria como “máquinas e equipamentos” para fins do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008.

**13.** Como bem resumido no RV, o despacho decisório emitido pela Receita Federal do Brasil homologou parcialmente a compensação, sob os seguintes fundamentos (fls 362/396):

- (i) A Lei n. 11.774/08 não seria aplicável aos ativos em questão (gasodutos), por entender que seriam “instalações”, não máquinas ou equipamentos;
- (ii) Os pagamentos ao fornecedor Gascat não dariam direito a crédito, por ausência de apresentação informações que comprovem tais gastos;
- (iii) A Lei n. 11.774/08 não seria aplicável em relação a bens e serviços adquiridos antes de maio de 2008;

**14.** Em decorrência, seriam classificados como “instalações”, hipótese não abrangida pelo regime de depreciação acelerada. A DRJ que expressamente consignou que os diversos bens e serviços utilizados na construção dos gasodutos perdem suas respectivas individualidades, exurgindo um conjunto de instalações, sobre as quais deve ser computada a depreciação pela sistemática ordinária prevista no artigo 3º, §1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo incabível, por conseguinte, a aplicação da sistemática incentivada do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008.

**15.** Em contraponto, a contribuinte sustenta que os bens utilizados na composição dos gasodutos foram adquiridos individualmente como máquinas e equipamentos, com funcionalidade própria e destinação específica à atividade de transporte de gás natural, em conformidade com o objeto social da empresa. Aponta que os componentes dos gasodutos, como válvulas, sensores, compressores, motores, entre outros, são elementos autônomos no processo de produção do serviço de transporte, sendo individualmente identificáveis no controle patrimonial, contabilizados como bens do ativo imobilizado e sujeitos a depreciação conforme as respectivas vidas úteis. Argumenta, ainda, que a legislação setorial, especialmente a Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo), reconhece os gasodutos como instrumentos operacionais da cadeia de transporte de gás, o que reforçaria o enquadramento de seus componentes no conceito de máquinas e equipamentos, sobretudo pela sua essencialidade na geração de receitas.

**16.** Sob essa ótica, a questão central reside na distinção entre “instalações” e “máquinas e equipamentos”, que deve ser examinada a partir da perspectiva funcional e operacional dos bens.

**17.** O critério meramente estrutural ou físico, como a imobilização permanente ou a agregação ao solo, não é suficiente para descaracterizar a natureza de máquina ou equipamento, especialmente quando o bem exerce função própria e identificável no processo de produção ou prestação de serviços. Nesse ponto, a jurisprudência do CARF tem se orientado no sentido de adotar uma interpretação extensiva e funcional dos conceitos de bens do ativo imobilizado, privilegiando a vinculação do bem à atividade-fim da empresa e sua aptidão para gerar receitas tributáveis.

Nesse sentido, o Acórdão 3401-011.764 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, 28 de junho de 2023, da mesma contribuinte, assentou que “as máquinas e equipamentos empregados na construção de gasodutos ou de outros tipos de instalações, desde que destinados à produção de bens e à prestação de serviços, não perdem sua individualidade, permitindo-se o direito ao crédito acelerado na forma da Lei nº 11.774/2008, respeitadas as demais vedações existentes na legislação tributária.”, cujas razões de decidir adoto integralmente:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/07/2013

NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há nulidade por cerceamento do direito de defesa na hipótese de o recurso apresentado evidenciar que a interessada entendeu perfeitamente o que motivou as glosas fiscais, delas tendo se defendido de forma ampla, articulada e abrangente.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser considerado não formulado o pedido de perícia que não atender os requisitos legais e indeferido quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

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

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO DE GASODUTOS. APROPRIAÇÃO ACELERADA DA LEI Nº 11.774/2008. POSSIBILIDADE.

As máquinas e equipamentos empregados na construção de gasodutos ou de outros tipos de instalações, desde que destinados à produção de bens e à prestação de serviços, não perdem sua individualidade, permitindo-se o direito ao crédito acelerado na forma da Lei nº 11.774/2008, respeitadas as demais vedações existentes na legislação tributária.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e da decisão recorrida e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: 1) admitir a tomada de crédito à razão prevista pelo artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, sobre os bens existentes nas planilhas elaboradas pela Fiscalização de forma individualizada, a partir da instalação e colocação em serviço ou em condições de produzir; 2) admitir a inclusão no custo de aquisição dos bens do ativo imobilizado, além do preço de aquisição, dos demais valores relativos aos custos atribuíveis de forma direta à colocação do ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento, tais como os custos de preparação, frete e manuseio, instalação e montagem, e

testes, desde que pagos à pessoa jurídica e ressalvados os demais casos vedados pela legislação aplicável, como a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; e 3) reverter a glosa referente à nota fiscal nº 2311, do fornecedor GDK – CNPJ nº 34.152.199/0001-95, no valor de R\$ 11.848.801,42. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-011.739, de 28 de junho de 2023, prolatado no julgamento do processo 16682.900761/2020-23, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, substituído pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

(...)

#### VOTO

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual é conhecido.

Em sede preliminar, a empresa intenta o reconhecimento da nulidade do despacho decisório e, para tanto, sustenta que sua compreensão acerca da decisão assentada restou prejudicada porque a autoridade fazendária teria deixado de expressamente apresentar o discrimen entre “instalações” e “máquinas e equipamentos”, acarretando prejuízo à defesa.

Não procede tal argumento. Não há qualquer carência de fundamentação do despacho decisório, na medida em que a Informação Fiscal de fls. 1515 e ss. é clara em admitir que o crédito fora reapurado pela Fiscalização com base no seu tempo de vida útil – via encargos de depreciação – por considerar que os gasodutos são “instalações” e não meras “máquinas e equipamentos” (conforme exige a Lei nº 11.774/2008, utilizada pelo sujeito passivo), citando, a esse respeito, a Lei do Gás, nº 11.909/2009, as informações constantes na página da internet da própria empresa, e invocando o entendimento exarado na Solução de Consulta COSIT nº 78/2017.

Na essência, a empresa invoca a nulidade por considerar indispensável a diferenciação entre “instalações” e “máquinas e equipamentos”, o que, convenhamos, me parece bastante desnecessário, até mesmo porque, pelo senso comum, os sentidos de ambos não se tangenciam, senão pelo fato de que o

conjunto de “máquinas e equipamentos” pode compor as ditas “instalações” – o que, em verdade, é o cerne material desse litígio, a ser enfrentado na sequência deste voto, fato muito bem compreendido pelo sujeito passivo, a teor do que se extrai da sua defesa.

Não por outra razão, também não considero nulo o acórdão de DRJ por suposta inovação na fundamentação do despacho decisório, posto que a decisão de 1ª instância não integrou o despacho decisório, como afirma a empresa, apenas esclareceu o óbvio, que, em verdade, não precisava ser dito: “máquinas e equipamentos” não se confundem com “instalações”, embora o conjunto de “máquinas e equipamentos” possa compreender o conceito de “instalações”.

Com efeito, conforme muito bem explicado pela requerente, os gasodutos são compostos pelos dutos, pelas válvulas de trecho, por compressores, turbinas, trocadores de calor, geradores, filtros, tubos e válvulas reguladoras de pressão, dentre outras máquinas e equipamentos necessariamente utilizados na construção e na manutenção de gasodutos.

Ocorre que, ao ser concluída a etapa construtiva, o conjunto resultante da agregação dos itens supra-especificados inicia a sua atividade operacional, ocasião em que estes diversos itens perdem as suas individualidades, exurgindo em seu lugar um complexo de “instalações” ao qual foi regularmente computada a taxa de depreciação de 10% ao ano.

Pelo exposto, não acolho as nulidades suscitadas.

Quanto ao indeferimento de produção de prova pericial contábil e de engenharia mecânica e de apresentação de prazo suplementar para produção de provas por parte do colegiado de DRJ, não vislumbro qualquer reparo na decisão recorrida, na medida em que aquele órgão julgador constatou a ausência de formulação de quesitos e indicação de perito, além de, principalmente, ter considerado que os elementos dos autos se mostraram suficientes para a formação de sua livre convicção, conforme estabelecido pelo artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972, além de não terem sido preenchidos os requisitos constantes no artigo 16, parágrafo 4º do mesmo diploma para dilação probatória.

Tais pedidos, a propósito, foram repetidos em voluntário, tendo a Recorrente juntado posteriormente os laudos técnicos de engenharia e de contabilidade (fls. 1679 e ss.), que, na sua visão, corroboram o direito pleiteado. Deste modo, ante a juntada de documentação suplementar, considero o pedido de dilação probatória prejudicado, pelo menos em parte. De todo modo, pelas mesmas razões externadas pelo colegiado de 1ª instância, não acolho os pedidos formulados.

#### **Dos bens compreendidos pela Lei nº 11.774/2008**

**No mérito, a Recorrente alega que os gasodutos são compostos e, assim, classificados como “máquinas e equipamentos” e não como edificações. Para a empresa, o conceito de “instalações”, enquanto coletivo de “máquinas e**

equipamentos”, não deve desnaturar a característica técnica original dos itens. Cita Acórdão nº 3402-002.923 nesse sentido.

Esclarece que o gasoduto é formado por milhares de dutos de aço e possui, no geral, a extensão de dezenas ou centenas de quilômetros. Sua montagem compreende diversas fases e equipamentos: Válvulas de Trecho (Shutdown Valves – SDV), Estações de compressão, compostas por compressores, turbinas, trocadores de calor, geradores, filtros, válvulas, tubos, filtros, válvulas reguladoras de pressão automáticas e diversos instrumentos de monitoramento; Pontos de Entrega ou City Gates, contendo os equipamentos destinados a realizar a medição e entrega do gás natural aos concessionários de distribuição ou ao consumidor final; além de outros equipamentos tais como SCOMP (compressão), EDG (interligação) e estações retificadoras de tensão do sistema de proteção catódica dos gasodutos. Por essa razão, entende tratar-se de um conjunto de máquinas e equipamentos cuja função é transportar gás natural a diversas regiões do país, até mesmo porque a soma dos objetivos individuais de cada máquina ou equipamento que compõe uma instalação dará vazão a uma função que é própria do conjunto, congregando energia e trabalho individual de cada um desses itens em um objeto maior (in casu, o transporte de gás), sem a qual seria impossível atingi-lo.

Além disso, sustenta que o artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, que na interpretação do Fisco impediria o creditamento das chamadas “instalações”, faz remissão a norma que, na verdade, o compreende (o creditamento de instalações), uma vez que faz referência às situações contidas nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, dentre as quais se encontram os “outros bens incorporados ao ativo imobilizado”. Assim, ainda que se admita a separação conceitual realizada pelo auditor-fiscal e pela DRJ, jamais se poderia interpretar o artigo 1º da Lei nº 11.774/2008 de modo a restringir a sistemática prevista, excluindo-se os “outros bens incorporados ao ativo imobilizado”.

Afirma também que a Solução de Consulta COSIT nº 78/2017 não guarda qualquer relação com o caso dos autos, na medida em que aquela Consulente se tratava de indústria metalúrgica que fabricava o ativo imobilizado a ser utilizado em sua atividade e questionou a Receita Federal sobre a forma de apropriação dos créditos, se a partir das aquisições dos insumos para a fabricação do bem ou na data em que o ativo começar a operar.

Por fim, caso se entenda, por hipótese, que o procedimento da tomada do crédito em 12 parcelas, nos termos preconizados pela Lei nº 11.774/2008, é equivocado, ainda assim seria o inegável direito da contribuinte à recuperação/compensação destes valores, à razão compreendida pela autoridade de 1/120, correspondente à tomada de crédito com base na vida útil de 10 anos das instalações.

Quanto aos pontos levantados, considero, de plano, prejudicada esta última questão, no sentido de defender subsidiariamente seu direito à tomada de

créditos à razão de 1/120, correspondente à vida útil de 10 anos das instalações, na medida em que o crédito sob análise já fora reconhecido nestes termos, conforme apontado pela decisão de 1ª instância e muito bem esclarecido na Informação Fiscal que acompanha o Despacho Decisório (grifos no original):

*Acórdão nº 103-004.454, 3ª Turma da DRJ03*

*(...) Importante ainda se registrar constar da Informação Fiscal a seguinte anotação: “Tendo em vista que o prazo de desconto de crédito de Pis/Cofins passou de 12 meses (adotado pelo contribuinte) para 120 meses, essa nova parcela mensal (1/120) foi considerada para os meses posteriores àquele em que se encerraria o aproveitamento inicial da parcela de 1/12”.*

*Sem qualquer valia, porquanto, a observação constante na defesa, formulada no sentido de que “caso se entenda, por hipótese, que o procedimento da tomada do crédito em 1/12 esteja equivocado, ainda assim seria o inegável direito da contribuinte à recuperação/compensação destes valores” observada a proporção de 1/120, tratando-se de medida que, conforme acima demonstrado, se mostrou integralmente adotada pela autoridade fiscalizadora.*

*Nessa toada, tendo por devidamente comprovado que o direito creditório deferido correspondeu àquele que o contribuinte efetivamente fazia jus, tenho por rechaçados os argumentos pela defendente arregimentados no item ora analisado. (...)*

*Informação Fiscal*

*(...) 5. Recalculo da Apuração do Pis/Cofins*

*5.1) A base para o recálculo*

- As informações constantes nas respostas apresentadas pelo contribuinte;*
- O disposto na Solução de Consulta nº 78 -Cosit, de 24 de janeiro de 2017;*
- O prazo de vida útil de um gasoduto igual a 10 anos, correspondendo a uma taxa anual de depreciação de 10% ao ano, conforme o Anexo III da Instrução Normativa nº 1700, de 14 de março de 2017;*
- O resultado da verificação de amostra do conjunto das NF que suportaram os créditos incorporados à construção dos gasodutos.*

*5.2) O procedimento adotado (...)*

*b) Identificação da parcela mensal de crédito de Pis/Cofins.*

*Essa identificação foi realizada tomando o valor total de crédito passível de desconto (após a glosa de NF) e dividindo-o pelo prazo de vida útil do ativo imobilizado (gasoduto), o qual, conforme o Anexo III da Instrução Normativa nº 1700, de 14 de março de 2017 é 10 anos (120 meses).*

*Para cada ativo/período de imobilização, calculou-se:*

- *O valor da parcela de 1/120 correspondente à apropriação mensal para um período total de 10 anos (vide observações);*
- *As novas bases de cálculo mensais para créditos "sobre bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição ou construção)". fazendo-o a partir dessas parcelas mensais. (...)*

**Do mesmo modo, não acolho o argumento de que o escopo dos bens compreendidos pelo artigo 1º da Lei nº 11.774/2008 deva abarcar também os "outros bens incorporados ao ativo imobilizado", tão-somente porque o caput do artigo 1º daquele diploma faça menção aos créditos do Pis e da Cofins de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, conforme defende a Recorrente, na medida em que aquele mesmo dispositivo – quer em sua redação original, quer nas subsequentes - é bem claro em restringir sua aplicabilidade às hipóteses "de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços", veja-se:**

Art. 1º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 12 (doze) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o 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, na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços.

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 o 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: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011) (Produção de efeito)

**Quanto à inaplicabilidade da Solução de Consulta COSIT nº 78/2017, tendo a concordar, ao menos em parte, com os argumentos da Recorrente. Explico.**

**É que aqui, assim como naquele caso, também se tem a construção de um ativo – o gasoduto, assim compreendido como o resultado da agregação funcional do conjunto de "máquinas e equipamentos, i.e., as "instalações" - razão pela qual me parece justificável aquele ato ter sido invocado pela Fiscalização, já que, tanto na situação analisada pela COSIT quanto pela ótica adotada pela**

Fiscalização, há uma perda posterior de individualidade das máquinas e equipamentos que compõem o ativo que buscam formar, tão logo eles são postos em funcionamento em conjunto – conclusão com a qual não concordo, no caso particular sob exame, conforme melhor exponho na sequência.

No entanto, conforme fica claro a partir do questionamento efetuado pela Consulente e a solução formulada pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, aquele caso particular tratava de fato da construção de máquinas e equipamentos a partir da aquisição das partes e peças que os compõem, as quais, por seu turno, podem referir-se a outras máquinas e equipamentos, o que não se verifica nesse caso. Aqui, a Recorrente adquire máquinas e equipamentos não para formar outra máquina ou equipamento e sim os coloca em funcionamento conjunto para que exerçam suas funções individuais cujo somatório resultará no objeto social da empresa: transporte de gás de um local para o outro. Veja-se:

*Relatório*

(...)

3. *Em face desse contexto, “considerando o período de realização do projeto de montagem do equipamento (...) bem como o fato de o equipamento fazer parte do ativo imobilizado e integrar o processo produtivo da empresa”, a consulente propõe as seguintes questões:*

a) *“Está correto o entendimento da Consulente de que o bem registrado no ativo imobilizado da Consulente, destinado à produção” do produto B “e à filtagem dos resíduos gasosos produzidos pela industrialização do” produto A, “integra o processo produtivo da empresa, sendo permitida a apropriação do crédito não- cumulativo da Cofins sobre sua aquisição?”*

b) *“Caso positivo, qual é o momento correto para a apropriação da primeira parcela dos créditos: a data de aquisição de cada parte ou peça que compõe o equipamento final, observando o número de parcelas previstas na legislação em vigor naquela ocasião, ou a data em que o bem efetivamente entrar em operação, aplicando-se o número de parcelas, nos termos da Lei nº 12.546/2011?”*

(...)

*Fundamentos*

(...)

*Questão 3, “b”. A apropriação dos créditos de Cofins*

36. *Superada a primeira questão, que diz com a possibilidade de creditamento de Cofins, tendo por causa a fabricação de bem do imobilizado, a ser diretamente aplicado na fabricação de subproduto; resta enfrentar a questão subsequente, que diz com a apropriação desses créditos*

*ao longo do tempo, seja em função de sua depreciação – por desgaste decorrente de uso, ação da natureza ou obsolescência –; seja em função de critérios de tempo desvinculados de sua vida útil econômica.*

37. O teor da questão do item 3, “b”, revela que a consulente partiu da premissa de que é juridicamente possível apropriar os créditos de Cofins, calculados sobre o valor de bem do imobilizado fabricado por ela própria, segundo critérios de tempo desvinculados de sua vida útil, ou seja, desvinculados de sua depreciação.

37.1. De fato, já considerou (implicitamente) certa a possibilidade de adotar as parcelas que a legislação prescreve (sem fazer referência ao prazo de depreciação do equipamento de filtragem), para daí questionar se tais parcelas podem servir de parâmetro para a apropriação de créditos de Cofins, (i) já no momento da aquisição de cada parte ou peça destinada a compor o bem final, ou (ii) a partir da data que esse bem “efetivamente entrar em operação, nos termos da Lei nº 12.546/2011”.

38. A supracitada premissa (item 37, retro), todavia, é falsa, conforme antecipado nos itens 17 e 33, e demonstrado a seguir (item 42, infra).

39. Antes, porém, impende registrar que a só leitura do art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, revela que a fabricação do bem, pela própria pessoa jurídica que irá incorporá-lo ao seu ativo imobilizado – hipótese a que se ajusta a consulente e que será objeto de análise a seguir –, não constitui qualquer óbice ao creditamento de Cofins, com lastro no valor desse bem.

40. A questão que suscita maior reflexão é a que diz com a apropriação desse valor no tempo, mormente porque, nas condições supracitadas, em que o bem é fabricado por quem irá utilizá-lo, a sua disponibilidade, para que seja instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, não se dá a um só tempo – como, via de regra, ocorre quando o bem é adquirido de terceiros, como um produto final já pronto para o uso –, mas ao longo de diversas etapas produtivas, em que os investimentos correspondentes são sucessivamente agregados ao valor do produto em elaboração, até a obtenção do produto final.

41. A resposta a essa inquirição é mais facilmente concebida, quando o parâmetro de apropriação de créditos consistir no prazo de depreciação do bem.

41.1. Com efeito, a IN SRF nº 457, de 18 de outubro de 2004, em seu art. 1º, estatui que o cálculo de créditos de Cofins sobre encargos de depreciação deve observar, no que couber, o disposto no art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que, por sua vez, estabelece, como marco inicial da depreciação, a época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir. Confira-se, in litteris:

(...)

41.2. *Ora, se a depreciação de um bem do imobilizado pressupõe o fato de que este bem esteja instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, e se o reconhecimento de encargos dessa natureza é requisito para que se conceda o crédito a que alude o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003; deduz-se que é inconcebível a outorga de tal concessão de modo estratificado, vale dizer, a partir da data de aquisição de cada parte ou peça destinada a compor o equipamento de filtragem, e com base nos valores desses componentes, notadamente porque tais peças e partes, consideradas isoladamente, não podem ser postas em serviço ou em condição de produzir.*

41.3. *Assim, estando o domínio da variável tempo limitado ao prazo de depreciação do bem, a apropriação de créditos de Cofins inicia-se tão somente a partir do momento em que esse bem esteja instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.*

42. *E o que dizer quanto à apropriação de créditos com base em prazos desvinculados da vida útil do bem – tal como previstos no art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, ou no art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008 –, na hipótese em que esse bem é fabricado por quem irá incorporá-lo ao seu ativo imobilizado? Cuida-se de procedimento juridicamente válido?*

42.1. *Para o deslinde dessa questão, impende, primeiramente, repisar que, na metodologia de apropriação de créditos segundo a depreciação – de que trata o art. 3º, VI, e § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003 –, o bem do imobilizado cujo valor servirá de base cálculo para a determinação desses créditos pode ser adquirido de terceiros (suposto fático 1) ou fabricado pela própria pessoa jurídica que irá empregá-lo em sua atividade produtiva (suposto fático 2).*

42.2. *Nada obstante, nas metodologias alternativas àquela que se baseia no prazo de depreciação, em que os créditos são apropriados pro rata tempore, ao longo de prazos desatrelados da vida útil do bem – de que tratam o art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, e o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008 – as hipóteses de creditamento foram enunciadas sem expressa menção ao suposto fático 2. Restringiram-se, deveras, ao creditamento com supedâneo em bens do imobilizado adquiridos de terceiros (suposto fático 1).*

42.3. *Veja-se, assim, que a regra do art. 3º, VI, e § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, é de cunho geral, no que tange à origem do bem a ensejar o creditamento de Cofins (se de terceiros ou obtido mediante fabricação empreendida por quem o imobilizará). É que evento jurídico nela conotado contempla o creditamento tanto para os casos amoldados ao suposto fático 1, quanto para aqueles amoldados ao suposto fático 2.*

42.4. *Noutra sorte, as disposições do art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, e do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, preveem regras de*

*creditamento específicas para os casos em que o bem do imobilizado é adquirido de terceiros.*

*42.4.1. Nesses regimes, a apropriação de créditos não leva em consideração o prazo de depreciação do bem do imobilizado, mas prazos fixados em lei, que são disponibilizados ao contribuinte que adquirir esse bem de terceiros.*

*42.5. A despeito das semelhanças que possam existir entre os supostos fáticos 1 e 2, não é juridicamente acertado aplicar ao caso consultado – que se amolda ao suposto fático 2 – as disposições do art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, ou do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, ao argumento de que é necessário colmatar, por analogia, lacunas do ordenamento jurídico, por este se afigurar supostamente incompleto, ao não conter norma especificamente destinada a regular a apropriação, por prazos desvinculados da depreciação, de créditos de Cofins decorrentes da fabricação de bem por quem o incorporará ao seu imobilizado.*

*42.6. É que o preenchimento de lacunas, em procedimento de autointegração do sistema normativo, pressupõe antes a sua constatação ou revelação.*

*42.7. In casu, porém, não se vislumbram lacunas a serem preenchidas, porquanto há normas de caráter geral em cujas previsões típicas subsomem-se os fatos deduzidos na consulta (ver item 42.3., retro).*

*42.8. Resultam disso ilações dignas de nota:*

*a) é juridicamente impossível recorrer-se à analogia para se justificar a apropriação de créditos com base em prazos desvinculados da vida útil do bem – nos moldes do art. 3º, VI, e § 14 da Lei 10.833, de 2003, ou do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008 –, na hipótese em que esse bem é fabricado por quem irá incorporá-lo ao seu ativo imobilizado;*

*b) em tal hipótese (objeto da consulta), a apropriação dos créditos de Cofins sujeita-se tão somente à regra geral insculpida no art. 3º, VI, e § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, e, portanto, está vinculada à depreciação do bem do imobilizado; razão por que: (i) o seu cômputo só pode ser iniciado, quando o referido bem estiver instalado, posto em serviço ou em condições de produzir; e*

*(ii) é inadmissível o creditamento de Cofins de modo estratificado; tudo isso de acordo com as razões já expostas no item 41, retro.*

*Conclusão*

*43. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que:*

*a) A fabricação de máquina ou equipamento, pela própria pessoa jurídica que irá incorporá-la(o) ao seu ativo imobilizado, para aplicação*

*direta na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, é fato que atrai a incidência do art. 3º, VI, e §1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, e que autoriza, por imputação normativa, o creditamento da Cofins, no regime de não cumulatividade, a ser aferido com base nos encargos de depreciação dessa máquina ou desse equipamento;*

*b) Nessa hipótese, em que o bem do imobilizado é fabricado por quem dele fará uso, é inadmissível a apropriação de créditos segundo critérios de tempo desvinculados de sua vida útil, ou seja, desvinculados de sua depreciação;*

*c) Ainda com relação a essa hipótese, o cômputo dos créditos da Cofins só pode ser iniciado, quando o bem do imobilizado estiver instalado, posto em serviço ou em condições de produzir; e*

*d) A adoção dessa sistemática de apropriação de créditos da Cofins, com base na depreciação de bem integrante do imobilizado, é incompatível com o creditamento estratificado por custos de fabricação considerados isoladamente, vale dizer, considerados a partir da data de aquisição de cada parte ou peça (sujeita ao pagamento*

**A solução formulada pela COSIT mostra-se, a propósito, bastante alinhada com as práticas contábeis exaradas no Pronunciamento Técnico CPC 27 (item 9), na medida em que assume que as partes e peças que formam uma máquina ou um equipamento utilizado no processo produtivo ou na prestação de serviços, ante a pouca ou nenhuma relevância quando tomados individualmente, devem ser reconhecidos de acordo com as circunstâncias específicas da entidade, o que significa, nesta hipótese, serem agregados no ativo a ser construído – pois este sim que é utilizado na produção de bens ou na prestação de serviços. A esse respeito, as normas contábeis não trazem ademais qualquer óbice – pelo contrário! - à adoção de prazos de depreciação individualizados para os bens que compõem ativos, sendo este juízo de reconhecimento da entidade (itens 43 a 49):**

*CPC 27*

*Reconhecimento*

*(...)*

*9. Este Pronunciamento não prescreve a unidade de medida para o reconhecimento, ou seja, aquilo que constitui um item do ativo imobilizado. Assim, é necessário exercer julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios ao valor do conjunto.*

*(...)*

### *Depreciação*

43. *Cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.*

44. *A entidade deve alocar o valor inicialmente reconhecido de item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e deve depreciá-los separadamente. Por exemplo, pode ser adequado depreciar separadamente a estrutura e os motores de aeronave. De forma similar, se o arrendador adquire o ativo imobilizado que esteja sujeito a arrendamento operacional, pode ser adequado depreciar separadamente os montantes relativos ao custo daquele item que sejam atribuíveis a condições do contrato de arrendamento favoráveis ou desfavoráveis em relação a condições de mercado. (Alterado pela Revisão CPC 13) (A Revisão CPC 14 alterou o título do CPC 06 (R2) para Arrendamentos e substituiu a expressão “arrendamento mercantil” em todo o pronunciamento por “arrendamento”)*

45. *Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Esses componentes podem ser agrupados no cálculo da despesa de depreciação.*

46. *Conforme a entidade deprecia separadamente alguns componentes de um item do ativo imobilizado, também deprecia separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de um item que não são individualmente significativos. Se a entidade possui expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.*

47. *A entidade pode escolher depreciar separadamente os componentes de um item que não tenham custo significativo em relação ao custo total do item.*

48. *A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo.*

49. *A depreciação do período deve ser normalmente reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de máquinas e equipamentos de produção é incluída nos custos de produção de estoque (ver o Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques). De forma semelhante, a depreciação de ativos imobilizados usados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível*

*reconhecido de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível*

**Portanto, ainda que estejamos tratando da regra geral de amortização dos ativos, i.e., mediante o uso de prazo de depreciação vinculados à sua vida útil, não há, no caso em tela, qualquer justificativa contábil ou de ordem tributária, para que as máquinas e equipamentos percam a sua individualidade e sejam tratados como um imobilizado único, de instância superior, as ditas “instalações”, cujo prazo de depreciação é planejado em 10 anos, como sustenta a Fiscalização. A própria legislação tributária se mostra alinhada com essas práticas, conforme também pode ser extraído da IN RFB nº 1700/2017:**

*Da Taxa Anual de Depreciação*

*Art. 124. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos.*

*§ 1º O prazo de vida útil admissível é aquele estabelecido no Anexo III desta Instrução Normativa, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça prova dessa adequação quando adotar taxa diferente.*

*§ 2º No caso de dúvida, o contribuinte ou a RFB poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.*

*§ 3º Quando o registro do bem for feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto.*

**Nesse ponto, então, é que não considero completamente aplicável a Solução de Consulta nº 78/2017 ao caso em tela – senão para, a contrario sensu, atestar o acerto da Recorrente em assumir que adquiriu máquinas e equipamentos individualmente amortizáveis – já que não se está diante da construção de uma máquina ou um equipamento, com perda da relevância individual dos componentes que os compõem (situação em que de fato seria inaplicável a Lei nº 11.774/2008, que restringe sua aplicabilidade aos itens adquiridos), e sim da aquisição de vários desses bens para, agregada e paralelamente, formarem o gasoduto – o qual, repise-se, não se trata de nova máquina ou equipamento construído, e sim do conjunto desses itens agrupados de acordo com um projeto**

**específico para que possam contribuir individualmente para um propósito maior da empresa: o transporte de gás.**

**O racional da Fiscalização em aplicar o entendimento da Solução de Consulta nº 78/2017 à situação sob exame de certo modo assume que é possível “adquirir um gasoduto”, como um produto de prateleira, em vez de construí-lo, o que não é bem verdade. Até mesmo porque, se assim o fosse, o mesmo tratamento deveria ser dispensado às demais “instalações” típicas de outras atividades econômicas, como as fábricas, as indústrias siderúrgicas etc. Seria vedado, por esse prisma, individualizar e amortizar (quer via depreciação, quer via hipóteses excepcionais previstas na lei tributária, como é o caso da Lei nº 11.774/2008) cada um dos bens existentes nessas “instalações”, nessas fábricas, como as esteiras, as caldeiras, os equipamentos de envase? Só seria possível fazer isso de forma aglutinada para as instalações? Definitivamente não!**

**Deste modo, não vejo relevância jurídica para o caso nas disposições contidas na Lei nº 11.909/2009 (Lei do Gás) ou na página virtual da empresa que fazem menção a “instalações”, principalmente porque aquele diploma legal, embora faça o uso em diversas passagens do vocábulo “instalações”, em nenhum momento afirma ou permite concluir que os gasodutos, por serem “instalações” (tal fato é inequívoco!), deixam de ser compostos por máquinas e equipamentos que podem ser individualizados.**

**Por fim, como questão igualmente relevante, conforme bem aponta a Solução de Consulta nº 78/2017, o cômputo dos créditos das contribuições (seja via encargos de depreciação ou via custo de aquisição) só pode ser iniciado quando o bem do imobilizado estiver instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, sendo tal requisito igualmente aplicável aos bens cujo crédito é tomado de acordo com o ritmo estabelecido pela Lei nº 11.774/2008, dado que as máquinas e equipamentos devem ser utilizados na produção de bens e prestação de serviços. Tal exigência, de todo modo, parece já ter sido cumprida pela empresa, a teor do que consta na Informação Fiscal:**

A partir das planilhas apresentadas em resposta às intimações, verifica-se que o contribuinte optou por descontar os créditos de Pis/Cofins decorrentes da construção de gasodutos no prazo de 12 meses a partir da ativação de cada imobilizado. Para ilustrar essa constatação, tome-se como exemplo a planilha denominada 'Reprocessamento\_PIS\_COFINS\_062012', correspondente ao 1o reprocessamento do mês 06/2012. Essa planilha consta na resposta ao Termo de Início de Diligência. Nela há uma aba denominada 'Resumo dos Créditos', na qual se verifica que o aproveitamento dos créditos foi no prazo de 12 meses a partir da ativação do respectivo ativo.

Nos restaria, portanto, examinar se os bens sobre os quais recaíram as glosas efetuadas pela Fiscalização são máquina ou equipamento, pois, conforme expus no começo desse voto, a possibilidade de tomada de créditos prevista pela Lei nº

11.774/2008 é restrita à aquisição desses bens, quando destinados à produção de bens e prestação de serviços, não se aplicando aos demais itens do imobilizado, como defendeu a empresa em tese subsidiária. Parece-me, no entanto, que essa questão nunca fora suscitada nos autos, na medida em que a Fiscalização se limitou a afirmar que os bens examinados não são “máquinas ou equipamentos”, assim individualmente considerados, e sim “instalações”, conjunto que é fruto justamente da perda de individualidade daqueles itens (racional endossado pelo colegiado de DRJ), apresentando sua tese jurídica sem tecer exame individual para os itens em questão. Assim, me parece que adentrar o colegiado nessa questão nesse momento processual só poderia ter dois desdobramentos: (1) referendar a integralidade dos itens examinados ou (2) não referendar parte dos itens, mas incorrer em inovação das razões de decidir em desfavor do sujeito passivo, o que é vedado pelas regras processuais vigentes.

Por todo o acima exposto, dou parcial provimento ao recurso para admitir a tomada de crédito à razão prevista pelo artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, sobre os bens existentes nas planilhas elaboradas pela Fiscalização de forma individualizada, a partir da instalação e colocação em serviço ou em condições de produzir.

Dos componentes incluídos na base de cálculo dos créditos

Nesse particular, argumenta a Recorrente que os custos de serviços relacionados à colocação do imobilizado em operação compreendem o seu valor, sendo passível de creditamento, enquanto incorporado ao bem, em razão de depreciação. Sustenta que tal prática é prevista pela Solução de Consulta COSIT nº 133/2018 e no Pronunciamento Contábil CPC nº 27.

Tem razão em parte a Recorrente.

Veja-se o que dispõe o Pronunciamento Contábil CPC nº 27 a respeito dos elementos que compõem o custo de um item do ativo imobilizado:

Elementos do custo

16. O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

- (a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

17. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

- (a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- (b) custos de preparação do local;
- (c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);
- (d) custos de instalação e montagem;
- (e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente (ou seja, avaliar se o desempenho técnico e físico do ativo é capaz de ser usado na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos); (Alterada pela Revisão CPC 19)
- (f) honorários profissionais (...)

19. Exemplos que não são custos de um item do ativo imobilizado são:

- (a) custos de abertura de nova instalação;
- (b) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- (c) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
- (d) custos administrativos e outros custos indiretos.

Por outro lado, conforme é bem salientado na Solução de Consulta COSIT nº 133/2018, a legislação de regência do Pis e da Cofins prevê hipóteses específicas de exclusão de alguns custos associados ao ativo imobilizado, mesmo que vinculados diretamente à produção ou à prestação de serviços: a mão-de-obra paga a pessoa física, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, encargos associados a empréstimos registrados como custo em razão de sua vinculação a financiamento para a aquisição do ativo imobilizado, na forma da alínea “b” do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado.

**SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO E MONTAGEM DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. CRÉDITOS.**

Na apuração não cumulativa da Cofins, o custo relacionado aos bens classificados no ativo imobilizado possui restrições que abrangem tanto o cálculo do crédito sobre os encargos de depreciação e amortização, a que se refere o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, como o cálculo do desconto imediato do crédito, em conformidade com a Lei nº 11.744, de 2008, art. 1º, inciso XII, e § 1º.

As orientações constantes da NBC (Norma Brasileira de Contabilidade) TG 27 relativas aos valores que podem ser agregados ao custo do ativo imobilizado

devem ser interpretadas em consonância com as restrições encartadas na legislação da Cofins, no que concerne à apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade.

O custo de aquisição do ativo imobilizado, passível de utilização na apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade, inclui o preço de aquisição e os custos atribuíveis de forma direta à colocação do ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento, tais como os custos de instalação e montagem, desde que pagos à pessoa jurídica e ressalvados os demais casos vedados pela legislação aplicável.

Portanto, as orientações constantes no Pronunciamento Contábil CPC nº 27, relativas aos valores que podem ser agregados ao custo do ativo imobilizado devem ser compatibilizados com as restrições existentes na legislação do Pis e da Cofins, naquilo que se refere à apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade.

Desse modo, dou parcial provimento ao recurso nesse ponto para admitir a inclusão no custo de aquisição dos bens do ativo imobilizado, além do preço de aquisição, dos demais valores relativos aos custos atribuíveis de forma direta à colocação do ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento, tais como os custos de preparação, frete e manuseio, instalação e montagem, e testes, desde que pagos à pessoa jurídica e ressalvados os demais casos vedados pela legislação aplicável, como a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Das glosas específicas

Quanto à glosa sobre o fornecedor GDK – CNPJ n. 34.152.199/0001-95, afirma a empresa tratar-se a nota fiscal correspondente do pedido de reembolso 4502838681 (Doc. 06 da manifestação de inconformidade), cujo item 10 se refere ao pagamento de construção e montagem de dutos terrestres (contrato anexo - Doc. 07 da manifestação de inconformidade). A observação que consta na descrição da nota fiscal teria como fundamento o fato de se referir a pagamento de serviços em atraso – medição de serviços prestados no período de 15/07/2008 a 15/08/2008 com pagamento em 11/06/2009. Também esclarece que a Transportadora do Nordeste S/A, CNPJ 04.992.713/0001-30, tomadora dos serviços, é pessoa jurídica incorporada pela Transportadora Associada de Gás S/A – TAG, conforme documentos em anexo.

Do cotejo entre a nota fiscal nº 2311 de 15/06/2009 no valor de R\$ 11.848.801,42; o item 10 do pedido de reembolso nº 4502838681 (Doc. 06 da manifestação de inconformidade), relativo à Construção e Montagem de Dutos Terrestres, de mesmo valor; e o Contrato TNS/IETR-860.001.07.2 (Doc. 07 da manifestação de inconformidade), cujo objeto são os serviços de reparo e reabilitação dos Dutos da TNS (Transportadora do Nordeste e Sudeste S.A); que têm como parte contratante (tomadora) esta última e parte contratada (fornecedor) a empresa GDK S.A., é possível considerar justificado o direito ao

crédito da empresa tomadora desses serviços. Considerando, desta feita, a incorporação ocorrida em 30/01/2008 da Transportadora do Nordeste e Sudeste S.A pela ora Recorrente (fls. 2545/2592 do processo nº 16682.900787/2020- 71), é de se reconhecer o direito ao crédito vindicado por sua sucessora universal.

Já quanto ao fornecedor Azevedo Travassos Engenharia Ltda., alega o Fisco que foram identificadas 6 notas fiscais que não dariam direito a crédito, visto que nessas operações não teria havido a tributação de Pis/Cofins (CST 8 e 9). Já a empresa sustenta que tais operações estão sujeitas ao fato gerador do Pis e da Cofins, de modo que houve utilização indevida dos CST 8 e 9 pelo fornecedor, i.e., trata-se de mero erro, que de maneira alguma poderia ser imputado à contribuinte. Afirma também que todo o material adquirido foi implementado em atividades vinculadas a projetos de ampliação da malha Sudeste, seja no Gasbell, seja no Gasoduto Japeri-Reduc, vide evidências dos objetos de custos, confirmados pelas notas fiscais e contratos relacionados (Doc. 11 da manifestação de inconformidade).

Em que pese a alegação de erro por parte do fornecedor Azevedo Travassos Engenharia Ltda, a ora Recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar que sobre as operações em questão, registradas com os CST 8 (não incidência) (suspensão), houve ou, pelo menos, deveria ter havido incidência das contribuições do Pis e da Cofins, razão pela qual deve ser mantida a glosa nesse ponto.

#### Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada 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. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido **de** rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e da decisão recorrida e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: **1) admitir a tomada de crédito à razão prevista pelo artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, sobre os bens existentes nas planilhas elaboradas pela Fiscalização de forma individualizada, a partir da instalação e colocação em serviço ou em condições de produzir; 2) admitir a inclusão no custo de aquisição dos bens do ativo imobilizado, além do preço de aquisição, dos demais valores relativos aos custos atribuíveis de forma direta à colocação do ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento, tais como os custos de preparação, frete e manuseio, instalação e montagem, e testes, desde que pagos à pessoa jurídica e ressalvados os demais casos vedados pela legislação aplicável, como a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; e 3) reverter a glosa referente à nota fiscal nº 2311, do fornecedor GDK – CNPJ nº 34.152.199/0001-95, no valor de R\$ 11.848.801,42.”**

*(destaques desta relatora)*

**18.** Conclui-se, portanto, que o direito ao crédito de COFINS com base na depreciação acelerada deve ser analisado sob a ótica da funcionalidade do bem na atividade operacional da empresa, e não com base em uma classificação física genérica.

**19.** Contudo, é imprescindível, para deliberar com segurança, o acesso a planilhas discriminadas que demonstrem, de forma individualizada, os bens classificados como máquinas e equipamentos adquiridos e ativados, com indicação dos respectivos valores, datas de entrada em operação e vinculação às atividades de produção de bens ou prestação de serviços.

**20.** Não obstante, caso vencido este entendimento, voto por dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito previsto no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, exclusivamente em relação às rubricas cuja individualização funcional dos bens conste nas planilhas analisadas e aceitas pela própria Fiscalização, notadamente os itens já computados na conta de ativo imobilizado nos termos do despacho decisório de fls 364 a 396, deste processo.

### **III.2. Dos gastos com o fornecedor “gascat ind. E com. Ltda”**

**21.** No tocante aos créditos decorrentes de aquisições de bens e serviços do fornecedor GASCAT IND. E COM. LTDA., verifica-se que a recorrente não logrou êxito em comprovar, de maneira suficiente, a efetiva correspondência entre os documentos fiscais apresentados e os valores declarados no pedido de compensação.

**22.** Conforme relatado pela autoridade fiscal e ratificado no Acórdão nº 103-012.787, os documentos juntados pela contribuinte consistem, em parte, em recibos desacompanhados de notas fiscais ou sem indicação precisa da numeração fiscal, além de registros inconsistentes quanto aos valores utilizados como base de cálculo do crédito.

**23.** Ainda que a recorrente alegue que alguns dos recibos fariam menção aos respectivos documentos fiscais, não cabe à autoridade fiscal suprir, em substituição à parte interessada, o ônus probatório que recai sobre o sujeito passivo, especialmente em sede de pedido de compensação, em que se exige a comprovação cabal da certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado.

**24.** No caso concreto, a contribuinte, mesmo instada nos autos da manifestação de inconformidade, limitou-se a sustentar genericamente a validade dos documentos, sem apresentar relação objetiva entre os recibos e os documentos fiscais efetivamente escriturados, tampouco demonstrou o controle patrimonial ou a funcionalidade dos bens adquiridos junto à GASCAT.

25. Ademais, no recurso voluntário ora analisado, a recorrente se limita a invocar a suposta possibilidade de verificação da prova por parte da autoridade fiscal, sem, contudo, apresentar documentação complementar.

26. Tal postura caracteriza, na prática, uma delegação indevida da carga argumentativa e instrutória à autoridade julgadora, o que não se coaduna com o sistema recursal administrativo.

27. Assim, diante da insuficiência probatória e da inércia da parte em suprir as inconsistências apontadas, conclui-se pela impossibilidade de reconhecimento do crédito relativo aos valores declarados com base nas aquisições efetuadas junto à empresa GASCAT IND. E COM. LTDA.

#### IV. CONCLUSÃO

28. Diante do exposto, não acolho a preliminar, e, no mérito dou provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito previsto no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, exclusivamente em relação às rubricas cuja individualização funcional dos bens conste nas planilhas analisadas e aceitas pela própria Fiscalização, notadamente os itens já computados na conta de ativo imobilizado nos termos do despacho decisório de fls 364 a 396, deste processo.

29. É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Rachel Freixo Chaves**

#### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Márcio José Pinto Ribeiro**, redator designado

#### 1 PRELIMINAR DE DILIGÊNCIA

O voto condutor ao analisar a glosa identificou necessidade de diligência:

18. Conclui-se, portanto, que o direito ao crédito de COFINS com base na depreciação acelerada deve ser analisado sob a ótica da funcionalidade do bem na atividade operacional da empresa, e não com base em uma classificação física genérica.

19. Contudo, é imprescindível, para deliberar com segurança, o acesso a planilhas discriminadas que demonstrem, de forma individualizada, os bens classificados

como máquinas e equipamentos adquiridos e ativados, com indicação dos respectivos valores, datas de entrada em operação e vinculação às atividades de produção de bens ou prestação de serviços.

20. Não obstante, caso vencido este entendimento, voto por dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito previsto no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, exclusivamente em relação às rubricas cuja individualização funcional dos bens conste nas planilhas analisadas e aceitas pela própria Fiscalização, notadamente os itens já computados na conta de ativo imobilizado nos termos do despacho decisório de fls 364 a 396, deste processo.

O voto condutor no ítem 8 aponta que os fundamentos legais e fáticos que sustentaram a conclusão do acórdão recorrido no sentido de que “os bens utilizados na construção dos gasodutos perdem sua individualidade, caracterizando-se como “instalações”, o que afasta a aplicação do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008.”

8. A decisão recorrida encontra-se devidamente motivada, com exposição clara dos fundamentos legais e fáticos que sustentam a conclusão da autoridade julgadora, nos termos do artigo 2º, parágrafo único, inciso VII, da Lei nº 9.784/1999. O colegiado de origem, com base na análise dos documentos apresentados e no regime jurídico aplicável, entendeu que os bens utilizados na construção dos gasodutos perdem sua individualidade, caracterizando-se como “instalações”, o que afasta a aplicação do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008.

Ora, da análise dos autos, verifica-se a desnecessidade da segregação em planilha conforme suscitada no voto condutor ítem 19 posto que se trata de uma instalação .

A baixa em diligência é uma faculdade do julgador se assim entender necessário para o deslinde da questão posta conforme o art.18 do Decreto 70.235/72.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Entende-se por desnecessária a realização de diligência ao deslinde da questão.

---

## 2 MÉRITO

---

A seguir transcrevo excerto do voto condutor:

### **III.1. Da depreciação acelerada dos bens e serviços utilizados na construção de gasodutos.**

11. O ponto fulcral é a natureza jurídica dos gasodutos: se seriam “instalações” ou se se enquadrariam como “máquinas e equipamentos” para fins do benefício de depreciação acelerada de 1/12 ao mês.

12.A autoridade fiscal entendeu que os bens adquiridos e incorporados aos gasodutos perdem sua individualidade funcional ao serem integrados à estrutura do gasoduto, o que os descaracterizaria como “máquinas e equipamentos” para fins do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008.

(...)

15.Em contraponto, a contribuinte sustenta que os bens utilizados na composição dos gasodutos foram adquiridos individualmente como máquinas e equipamentos, com funcionalidade própria e destinação específica à atividade de transporte de gás natural, em conformidade com o objeto social da empresa. Aponta que os componentes dos gasodutos, como válvulas, sensores, compressores, motores, entre outros, são elementos autônomos no processo de produção do serviço de transporte, sendo individualmente identificáveis no controle patrimonial, contabilizados como bens do ativo imobilizado e sujeitos a depreciação conforme as respectivas vidas úteis. Argumenta, ainda, que a legislação setorial, especialmente a Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo), reconhece os gasodutos como instrumentos operacionais da cadeia de transporte de gás, o que reforçaria o enquadramento de seus componentes no conceito de máquinas e equipamentos, sobretudo pela sua essencialidade na geração de receitas.

16.Sob essa ótica, a questão central reside na distinção entre “instalações” e “máquinas e equipamentos”, que deve ser examinada a partir da perspectiva funcional e operacional dos bens.

17.O critério meramente estrutural ou físico, como a imobilização permanente ou a agregação ao solo, não é suficiente para descaracterizar a natureza de máquina ou equipamento, especialmente quando o bem exerce função própria e identificável no processo de produção ou prestação de serviços. Nesse ponto, a jurisprudência do CARF tem se orientado no sentido de adotar uma interpretação extensiva e funcional dos conceitos de bens do ativo imobilizado, privilegiando a vinculação do bem à atividade-fim da empresa e sua aptidão para gerar receitas tributáveis.

Nesse sentido, o Acórdão 3401-011.764 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, 28 de junho de 2023, da mesma contribuinte, assentou que “as máquinas e equipamentos empregados na construção de gasodutos ou de outros tipos de instalações, desde que destinados à produção de bens e à prestação de serviços, não perdem sua individualidade, Nesse sentido, o Acórdão 3401-011.764 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, 28 de junho de 2023, da mesma contribuinte, assentou que “as máquinas e equipamentos empregados na construção de gasodutos ou de outros tipos de instalações, desde que destinados à produção de bens e à prestação de serviços, não perdem sua individualidade, permitindo-se o direito ao crédito acelerado na forma da Lei nº 11.774/2008, respeitadas as demais vedações existentes na legislação tributária.”, cujas razões de decidir adoto integralmente:

18. Conclui-se, portanto, que o direito ao crédito de COFINS com base na depreciação acelerada deve ser analisado sob a ótica da funcionalidade do bem na atividade operacional da empresa, e não com base em uma classificação física genérica.

O acórdão recorrido assim se posicionou quanto a esta matéria:

#### **Dos créditos relacionados a encargos de depreciação**

Segundo a informação fiscal, os gasodutos são instalações, classificadas no ativo imobilizado da empresa. Isso impõe que a apuração de crédito relativo aos encargos de depreciação do referido ativo ocorra na forma inciso III do §1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (regra geral).

Contrapondo esse entendimento, a Manifestante defende que os gasodutos devem ser classificados como “Máquinas e equipamentos”, o que permite a depreciação “acelerada”, nos termos do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008. Alega que “não há como desenquadrar o duto do conceito de equipamento e negar-lhe a possibilidade de creditamento do PIS/CONFINS com base na depreciação acelerada, conforme previsto na legislação”.

A Lei nº 11.909/2009, vigente à época, em diversos pontos classifica os gasodutos como “instalações”, in litteris:

Art. 2º Ficam estabelecidas as seguintes definições para os fins desta Lei e de sua regulamentação:

(...)

XXIV - Transporte de Gás Natural: movimentação de gás natural em **gasodutos de transporte**, abrangendo a construção, a expansão e a operação das instalações;

(...)

Art. 9º O transportador deverá permitir a interconexão de **outras instalações de transporte** e de transferência, nos termos da regulação estabelecida pela ANP, respeitadas as especificações do gás natural estabelecidas pela ANP e os direitos dos carregadores existentes.

(...)Seção VII Dos Gasodutos de Transporte Existentes Art. 29. Os novos contratos de concessão ou a outorga de autorização para ampliação de instalação de transporte não prejudicarão os direitos dos transportadores e carregadores existentes, devendo ser obrigatoriamente outorgado para a expansão o mesmo período remanescente e regime do gasoduto em ampliação. (g.n.)

A referida norma foi revogada pela Lei nº 14.134/2021, a qual manteve a classificação:

Art. 3º Ficam estabelecidas as seguintes definições para os fins desta Lei e de sua regulamentação:

(...)

XXXIX - sistema de transporte de gás natural: sistema formado por gasodutos de transporte interconectados e **outras instalações** necessárias à manutenção de sua estabilidade, confiabilidade e segurança, nos termos da regulação da ANP;

(...)

XLII - transporte de gás natural: movimentação de gás natural em gasodutos de transporte; (g.n.)

Veja que quando a legislação utiliza o termo “outras instalações” deixa claro que os gasodutos de transporte também são considerados como instalações.

O sítio da Recorrente dispõe de informação que corrobora o disposto na legislação acima, eis que dispõe que o serviço de transporte de gás é prestado por meio de **instalações de transporte**. Ora, entende-se que tais instalações dizem respeito aos gasodutos que a Manifestante tenta classificar como máquinas e equipamentos. Abaixo, tela do sítio da Recorrente:

(...)

Dito isto, nada obstante a Interessada dispor de maneira diversa em sua peça de defesa, vê-se que tanto a legislação específica quanto as informações extraídas da própria página da Recorrente na internet tratam os gasodutos como instalações. Desse modo, entende-se que não há como afastar o referido ativo desta classificação.

Admitindo os gasodutos como instalações, deve-se perquirir qual norma deve ser utilizada na apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins referentes aos encargos de depreciação.

O contribuinte utilizou o disposto no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, vigente à época, transcrito abaixo:

Art. 1º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de **12 (doze) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o 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, na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços.

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor correspondente a 1/12 (um doze avos) do custo de aquisição do bem.

§ 2º **O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008.**

Da leitura dos dispositivos acima, percebe-se que o legislador excepciona a aplicação da regra de apuração de créditos de encargos de depreciação prevista no inciso III do § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, no inciso III do § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e no § 4º do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004.

A exceção definida no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, entretanto, estabelece requisitos para a fruição do benefício decorrente da denominada depreciação acelerada, quais sejam:

- i) aplicação na aquisição de máquinas e equipamentos; e
- ii) bens novos e adquiridos ou recebidos a partir de maio de 2008.

Veja que os requisitos trazidos na Lei são de observância cumulativa. Desse modo, a caracterização dos gasodutos como instalações, conforme discutido anteriormente, já afasta a aplicação da norma de exceção, visto que o caso do contribuinte não adere ao primeiro requisito mencionado (aquisição de máquinas e equipamentos).

Não bastasse, a informação fiscal traz que “os gastos efetuados pelas empresas incorporadas TCG e TNS que integram o custo dos ativos imobilizados depreciados são anteriores a maio/2008, nenhum deles poderia ter sido descontado pela regra mais benéfica da Lei nº 11.774/2008, mas sim na medida em que os encargos de depreciação fossem incorridos, após a entrada em operação dos gasodutos.”

A Manifestante não controverte a questão temporal dos gastos, o que, como visto, se impõe como requisito essencial para aplicação do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008.

Destarte, entende-se pela manutenção da glosa.

Gasodutos são instalações construídas e não fabricadas e mesmo que incorpore em sua estrutura máquinas e equipamentos os mesmos perdem a sua individualidade e passam a compor uma específica instalação que visa cumprir uma finalidade específica a que se destinou a sua construção e ademais a questão temporal, embora não tenha sido objeto de contestação, não permite creditamento como consignado no acórdão recorrido.

Entende-se acertados os fundamentos do acórdão recorrido nesse tópico pelo que se adota seus fundamentos como razão de decidir.

---

### 3 CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, voto por Rejeitar a preliminar de nulidade e de diligência, e, no mérito Negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Márcio José Pinto Ribeiro**

