



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16682.720339/2014-48
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.923 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2016
Matéria PIS/COFINS Não Cumulativo PER/DCOMP
Recorrente PETROBRAS TRANSPORTE S/A – TRANSPETRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/05/2009, 01/08/2009 a 31/10/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao processo produtivo, cuja subtração obsta a atividade produtiva ou implica substancial perda de qualidade do serviço ou produto final resultante.

DUTOS E TERMINAIS. ACESSÃO AO SOLO. AQUISIÇÃO DE NATUREZA DE PRÉDIO.

Por incorporarem-se ao solo para sua utilização, os dutos e terminais adquirem natureza de prédio para fins de inclusão na sistemática de creditamento das contribuições não-cumulativas.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. CARACTERÍSTICAS DE ALUGUEL. DIREITO AO CRÉDITO.

A análise do contrato de arrendamento mercantil basta para que se verifique se trata, em rigor, de um contrato de locação. As partes utilizam de forma fungível as expressões arrendamento e aluguel, além do contrato deter todos os elementos que o caracterizam como tal - sequer há previsão de possibilidade de aquisição dos bens "arrendados" ao final do período, o que *tout court* afasta os elementos de venda e financiamento que fazem parte do arrendamento mercantil, restando apenas a sua caracterização como uma locação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/05/2009, 01/08/2009 a 31/10/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao processo produtivo, cuja

subtração obsta a atividade produtiva ou implica substancial perda de qualidade do serviço ou produto final resultante.

DUTOS E TERMINAIS. ACESSÃO AO SOLO. AQUISIÇÃO DE NATUREZA DE PRÉDIO.

Por incorporarem-se ao solo para sua utilização, os dutos e terminais adquirem natureza de prédio para fins de inclusão na sistemática de creditamento das contribuições não-cumulativas.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. CARACTERÍSTICAS DE ALUGUEL. DIREITO AO CRÉDITO.

A análise do contrato de arrendamento mercantil basta para que se verifique se trata, em rigor, de um contrato de locação. As partes utilizam de forma fungível as expressões arrendamento e aluguel, além do contrato deter todos os elementos que o caracterizam como tal - sequer há previsão de possibilidade de aquisição dos bens "arrendados" ao final do período, o que *tout court* afasta os elementos de venda e financiamento que fazem parte do arrendamento mercantil, restando apenas a sua caracterização como uma locação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento integral ao Recurso Voluntário Sustentou pela recorrente o o Dr. Heleno Taveira Torres, OAB/SP 194.506.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto pela TRANSPETRO, contra o V. Acórdão 16-66.216, que, por maioria, negou provimento à Impugnação.

A TRANSPETRO procedeu à compensação de créditos da contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS, mediante as declarações de compensação – DCOMP 36674.42289.271010.1.3.04-9930 (maio/2009), DCOMP 33324.17432.271010.1.3.04-8510 (agosto/2009), DCOMP 31576.91899.271010.1.3.04-6894 (setembro/2009), DCOMP 12959.39893.271010.1.3.04-0149 (outubro/2009).

A TRANSPETRO recebeu despachos decisórios 065794596, 065794582, 67689940 e 67689953, dando conta de que a RFB não homologou as DCOMPs aqui tratadas, justamente por entender que não poderiam gerar créditos de PIS e COFINS os valores pagos a título de arrendamento (aluguéis) de dutos e terminais. Consequentemente, a ora Impugnante

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/03/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 22/0

3/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO

Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

está sendo cobrada da diferenças de PIS e COFINS, nos respectivos processos administrativos que tratam da compensação (16682.903.243/2013-32, 16682.903.244/2013-87, 166682.903.694/2013-70 e 166682.903.693/2013-25), nos quais foram interpostas as Manifestações de Inconformidade.

Adicionalmente, em 15 de abril de 2014, a TRANSPETRO recebeu o Auto de Infração impugnado nestes autos, que exige o pagamento de débito de PIS e COFINS no valor de R\$ 9.808.847,80 (principal), R\$ 7.356.635,86 (multa) e R\$ 4.134.943,89 (juros), sob idênticos fundamentos discutidos nos processos administrativos de crédito (16682.903.243/2013-32, 16682.903.244/2013-87, 166682.903.694/2013-70 e 166682.903.693/2013-25).

As d. autoridades administrativas exigem o PIS e a COFINS por entenderem que a TRANSPETRO não poderia utilizar os créditos de arrendamento (aluguel) de dutos e terminais, numa interpretação absolutamente restritiva do inciso IV do art. 3.º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

O teor da impugnação fica claro na ementa do Acórdão da DRJ (fls. 3799-3802):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/05/2009, 01/08/2009 a 31/10/2009

NULIDADE. DESCABIMENTO. Quando o ato administrativo de lançamento obedece às suas formalidades essenciais não cabe falar em nulidade.

INTIMAÇÃO. MEIOS E/OU DIRECIONAMENTO. COMPETÊNCIA. AUTORIDADE PREPARADORA. Compete à unidade preparadora a escolha do direcionamento e/ou do meio para comunicar ato processual (e.g.: pessoal, eletrônica, postal e/ou edital) objeto do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, e alterações.

DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Não cabe diligência e/ou perícia, quando os elementos processuais são suficientes para decidir.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. LIMITE DE COMPETÊNCIA DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País não podendo negar-lhe execução e sendo incompetentes para apreciar arguição(ões) de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, haja vista que tal(is) matéria(s) está(ão) adstrita(s) ao âmbito judicial.

MEIOS DE PROVA. SUSTENTAÇÃO ORAL. IMPOSSIBILIDADE. Na fase processual que se desenvolve no âmbito das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil são admissíveis os meios documental e/ou pericial, não havendo previsão para sustentação oral.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/05/2009, 01/08/2009 a 31/10/2009

MULTA DE OFÍCIO E JUROS. CABIMENTO. Lançamento decorrente de infração detectada em fiscalização admite acréscimos (art 161, CTN).

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. O percentual da multa de ofício não pode ser afastado quando de acordo com a legislação de regência (art. 44, Lei nº 9.430/96).

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos Tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Lei nº 9.430/96, artigo 61, § 3º).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/05/2009 a 31/05/2009, 01/08/2009 a 31/10/2009

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Não geram crédito pela Lei 10.833/03 as operações que não sejam de arrendamento mercantil, nos termos da Lei nº 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei nº. 7.132, de 26.10.83, e da Resolução BACEN nº 2.309/96.

DUTOS E TERMINAIS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. A Lei 10.833/03 não prevê a apropriação de crédito no arrendamento de dutos e terminais. O arrendamento não mercantil de dutos e terminais não se confunde com o conceito de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, para os quais é permitido o direito ao creditamento pela Lei 10.833/03.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. FORMAÇÃO DE CRÉDITO. ROL NÃO EXEMPLIFICATIVO. A Lei 10.833/03 não prevê a apropriação de crédito de modo exemplificativo.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. IMPRESCINDIBILIDADE. INDISPENSABILIDADE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. A Lei 10.833/03 não prevê a imprescindibilidade nem a indispensabilidade, como evento apto à apropriação de crédito.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. QUAISQUER BENS IMÓVEIS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. A Lei 10.833/03 não prevê a apropriação de crédito sobre a locação de quaisquer espécies de bens imóveis.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. A Lei 10.833/03 não prevê a apropriação de crédito sobre o arrendamento de qualquer bem do ativo imobilizado.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. TODOS OS CUSTOS, ENCARGOS E DESPESAS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. A Lei 10.833/03 não prevê a apropriação de crédito sobre todos os custos, encargos e despesas.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. INSTALAÇÕES EM GERAL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. A Lei 10.833/03 não prevê a apropriação de crédito sobre o arrendamento de instalações em geral.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/05/2009, 01/08/2009 a 31/10/2009

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Não geram crédito pela Lei 10.833/03 as operações que não sejam de arrendamento mercantil, nos termos da Lei nº 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132, de 26.10.83, e da Resolução BACEN nº 2.309/96.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. FORMAÇÃO DE CRÉDITO. ROL NÃO EXEMPLIFICATIVO. A Lei 10.833/03 não prevê a apropriação de crédito de modo exemplificativo.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. IMPRESCINDIBILIDADE. INDISPENSABILIDADE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. A Lei 10.833/03 não prevê a imprescindibilidade nem a indispensabilidade, como evento apto à apropriação de crédito.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. QUAISQUER BENS IMÓVEIS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. A Lei 10.833/03 não prevê a apropriação de crédito sobre a locação de quaisquer espécies de bens imóveis.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. A Lei 10.833/03 não prevê a apropriação de crédito sobre o arrendamento de qualquer bem do ativo imobilizado.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. TODOS OS CUSTOS, ENCARGOS E DESPESAS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. A Lei 10.833/03 não prevê a apropriação de crédito sobre todos os custos, encargos e despesas.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. INSTALAÇÕES EM GERAL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. A Lei 10.833/03 não prevê a apropriação de crédito sobre o arrendamento de instalações em geral.

DUTOS E TERMINAIS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. A Lei 10.833/03 não prevê a apropriação de crédito no arrendamento de dutos e terminais. O arrendamento não mercantil de dutos e terminais não se confunde com o conceito de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, para os quais é permitido o direito ao creditamento pela Lei 10.833/03.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em suma, o V. **Acórdão 16-66.216**, manteve o Despacho Decisório n. 067689940, por entender, em resumo, que: (i) A legislação de regência não admitiria crédito de arrendamento “não mercantil”; (ii) Também não permitiria a apropriação de crédito de arrendamento de dutos e terminais, que não se confundem com o conceito de “aluguel de

prédios, máquinas e equipamentos”; (iii) O rol de créditos previsto nas leis 10.637/02 e 10.833/03 seria taxativo e não exemplificativo.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário onde sustenta os seguintes pontos:

I) Os dutos e os terminais de transporte são prédios para o direito civil, verdadeiros bens imóveis, incorporados ao solo, logo, devem ser equiparados a bens imóveis para fins de arrendamento.

II) O CARF tem interpretado o conceito de “insumos” de acordo com os critérios de pertinência e necessidade das despesas.

III) O uso dos dutos e terminais portuários, ao ser “autorizado” à TRANSPETRO, fica unicamente pendente de “adequada remuneração ao titular das instalações”, como prescreve o art. 58, da citada Lei, in verbis: “Facultar-se-á a qualquer interessado o uso dos dutos de transporte e dos terminais marítimos existentes ou a serem construídos, mediante remuneração adequada ao titular das instalações”. Afastada, portanto, e de modo objetivo, a exigência de qualquer modalidade de licitação, mesmo quando tais dutos e terminais portuários sejam concedidos a empresas estatais, com as quais deva a TRANSPETRO contratar.

IV) há uma relação de imprescindibilidade entre a locação dos referidos bens, como terminais, equipamentos, dutos ou navios, com o efetivo cumprimento das atividades da TRANSPETRO.

V) A proibição do aproveitamento desses créditos ofenderia ao princípio constitucional da não cumulatividade.

VI) O arrendamento de dutos e terminais não está entre as vedações de créditos das leis 10.833 e 10.637.

VII) O rol dos créditos de PIS e COFINS na legislação é exemplificativo, e se vincula aos dispêndios essenciais à geração da receita tributada.

É o relatório.

Voto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, devendo ser conhecido.

O litígio versa sobre o alcance da possibilidade da Pessoa Jurídica sujeita ao regime não cumulativo de PIS e Cofins aproveitar dispêndios realizados na sua atividade econômica como crédito na apuração do tributo devido.

Logo, como ponto de partida, é necessário a reprodução da forma como está C. Turma Ordinária de Julgamento, e o próprio CARF, tem entendido os limites às possibilidades de creditamento da sistemática não cumulativa das mencionadas contribuições sociais. Nesse sentido, ilustrativa é a cita do Acórdão 3403-002.656, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa:

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE
CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N.
2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO
CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (grifo nosso)

É dizer, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins aceita creditamento de bens e serviços utilizados como insumos que sejam *pertinentes e essenciais* ao processo produtivo ou a prestação de serviços. Independentemente, nesse aspecto, a opção de modelo produtivo adotada pelo contribuinte, este abrangido pela liberdade de organização negocial do empresário, e o fato do emprego dos insumos ser direto ou indireto, como veiculado no Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO
DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.
CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresarial, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos. (grifo nosso)

(...)

Recentemente o Superior Tribunal de Justiça encampou essa visão ampla do conceito de insumos para PIS e Cofins, especialmente no voto vencedor de lavra do Ministro Mauro Campbell Marques, no REsp 1.246.317, publicado em 29/06/2015, onde definiu insumo nos seguintes termos:

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n.10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são *todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços*, que neles possam ser *direta ou indiretamente empregados* e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, *cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes*. (grifos nossos)

Têm-se, portanto, os critérios de *pertinência ou instrumentalidade* (que viabiliza a atividade), atrelado a critérios consequenciais da ausência do bem ou serviço, que são a *impossibilidade da atividade ou perda de qualidade substancial*. Trata-se de critérios amplamente vagos, restando necessária a consolidação de elementos que reduzam essa indeterminação e os tornem mais funcionais.

Não se exige que o bem ou serviço seja essencial, haja vista que o Fisco não pode se intrometer no modelo de produção ou prestação de serviços do contribuinte, mas sim que, escolhido um modelo, haja a pertinência entre este e aqueles.

Todavia, o critério para identificação dos insumos de PIS e Cofins sofreu um novo acréscimo, a nosso juízo, no Acórdão 9303-003.079, relatado pelo Cons. Rodrigo Cardozo Miranda e julgado em 13/08/2014, no qual em ilustrativo voto é considerada uma extensão daquela posição anteriormente citada: para além do vínculo de pertinência com a produção do bem ou realização do serviço, entendeu a CSRF que “o creditamento deve se dar de forma ampla, observando apenas os limites previstos na própria legislação”, e arremata o voto do relator:

Por conseguinte, em face de todo o exposto, entendemos que a linha mestra de interpretação quanto às despesas que geram créditos de PIS e COFINS só pode ser uma: se o legislador quis alcançar todas as receitas, justo que todas as despesas incorridas para gerar tais receitas devem ser passíveis de creditamento, observadas as limitações postas pela própria lei. Não cabe ao intérprete, assim, impor limites além do que a lei já o fez.

(...)

Portanto, “*insumo*” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Um ponto merece esclarecimento aqui. Fala-se em critério relacional nos dois últimos acórdãos mencionados, entretanto, não se trata do mesmo tipo de relação: enquanto no

primeiro considerou-se uma *relação funcional entre o bem ou serviço adquirido com a produção de outro bem ou a realização de um serviço*, é dizer, a relação entre as materialidades da atividade econômica tomada com a atividade que será realizada pela empresa; *no segundo, diferentemente, a relação é entre os custos despendidos e a receita auferida, ou seja, o foco recai sobre o produto da atividade econômica, e não sobre ela mesma, com a diferença que nesse caso se excluíam as limitações existentes na legislação das contribuições em relação ao creditamento.*

Parece-nos ser esta a visão atual do CARF sobre a matéria. Dito isto, podemos passar às glosas de crédito contestadas.

Preliminarmente, deve-se observar que o objeto social da Recorrente consiste, de acordo com seu estatuto social, em realizar operações de transporte e armazenagem de graneis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicos e de gás em geral, por meio de dutos e terminais. Ou de modo textual, a saber:

“Art. 3.º - A Companhia tem como objeto:

I- As operações de transporte e armazenagem de graneis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicos e de gás em geral, por meio de dutos, terminais, embarcações próprias ou de terceiros, e quaisquer outros modais de transporte, incluindo rodoviário, ferroviário e multimodal;

II- O transporte de sinais, de dados, voz e imagem associados às suas atividades fíns;

III- A construção e operação de novos dutos, terminais e embarcações, mediante associação com outras empresas, majoritária ou minoritariamente; a participação em outras sociedades controladas ou coligadas, bem como o exercício de outras atividades afins e correlatas.

§ 1º- As atividades econômicas decorrentes de seu objeto social serão desenvolvidas pela Companhia em caráter de livre competição com outras empresas, obedecendo estritamente às condições de mercado.

§ 2º- A Companhia exercerá as atividades vinculadas ao seu objeto social por meios próprios ou de terceiros.”

O uso dos terminais, assim como dos dutos, integram-se em suas atividades como atividades essenciais à produção de petróleo, assim como à industrialização e comercialização dos seus derivados, como segmento estratégico do desenvolvimento nacional.

Conforme sumariado pela Recorrente, o O V. Acórdão 16-66.216, manteve o Despacho Decisório n. 067689940, por entender, em resumo, que: (i) A legislação de regência não admitiria crédito de arrendamento “não mercantil”; (ii) Também não permitiria a apropriação de crédito de arrendamento de dutos e terminais, que não se confundem com o conceito de “aluguel de prédios, máquinas e equipamentos”; (iii) O rol de créditos previsto nas leis 10.637/02 e 10.833/03 seria taxativo e não exemplificativo.

Adotou a DRJ, portanto, em sua aplicação da legislação tributária, uma interpretação absolutamente restritiva das leis 10.637/02 e 10.833/03 que parece discrepar da linha que reconhecemos como atualmente acatada neste Conselho.

PRIMEIRAMENTE, nega o Acórdão recorrido o caráter de **prédio** aos dutos e terminais com vistas a afastar a incidência do art. 3º, IV das leis 10.637/02 e 10.833/03. Tal entendimento parece discrepar da legislação cível e a definição que dá a bens imóveis, que deve ser observada por força do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Para o direito privado, são bens imóveis: “o solo e tudo quanto se lhe incorporar” (art. 79 do Código Civil). É essa a lição de Pontes de Miranda, em seu clássico Tratado de Direito Privado:

“Os bens imóveis ou são coisas imóveis ou outros objetos de direito que o sistema jurídico tem por bens imóveis. São coisas imóveis o prédios (praedia), isto é, o solo, com o sub solo e o espaço aéreo, árvores, frutos pendentes, a semente lançada à terra, os edifícios, as construções, que se não possam remover sem destruição, modificação fratura ou dano (ligação corporal) e o que embora seja despregável sem alteração do imóvel e apareça, exteriormente, como coisa, esteja ligado ao solo em conexão corporal que se baseie, pelo menos, na gravidade e tenha sido colocado para perder sua individualidade (art. 43, III: “Tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento, ou comodidade”). O bem imóvel faz então um todo, sendo que o terreno é o núcleo; sem ele não se pode pensar em edificação, ou outro bem, que possa ser tido como objeto de direito em separado. O edifício é parte integrante do prédio. Bem assim, os muros, os canais, os canos, as manilhas; porém não os bancos de jardim, ainda que tenham lugar para encaixe dos pés, posto que o lampião de quintal, ou jardim, ainda que colocado no lugar e fixado só por seu peso, seja parte integrante. As persianas têm-se como partes integrantes, como as grades aparafusadas, os toldos que forem feitos sob medida e se colocam em ferros embutidos, os refrigeradores e aquecedores que se encaixam na parede, ainda que separáveis, se é a espécie do art. 43, III. Os próprios bancos de jardim, se feitos para o estilo especial da casa e para se ligarem a ela, segundo o art. 43, III, são parte integrante.”

Assim, conforme definição técnica da própria Agência Nacional do Petróleo ANP, **duto** é o “conduto fechado destinado ao transporte ou transferência de petróleo, seus derivados ou gás natural” (Art. 1º, Portaria ANP 125/2002), e **terminal**, “o conjunto de instalações compostas por tanques e esferas utilizadas para o recebimento, expedição e armazenagem dos produtos da indústria do petróleo” (glossário ANP, em www.anp.gov.br)

Ora, é claro e notório que os dutos são instalações fixas de tubos de transporte de petróleo e derivados, que movimentam líquidos ou gases, enquanto os terminais são instalações fixas de armazenamento de produtos relacionados ao petróleo, aonde chegam e de onde partem os dutos de transporte, estando todos - dutos e terminais - devidamente presos aos solo, e somente nessa condição podendo ser utilizados. Como explicitado pela Recorrente em seu Recurso Voluntário (fl.3863)

Os tanques mencionados na Autorização ANP 170/2001 também são prédios fixados ao solo, que tem capacidade de armazenamento de mais de oitenta mil metros cúbicos de petróleo ou derivados. Há tanques de armazenamento utilizados para estocar derivados de petróleo (gasolina, querosene, GLP etc.); tanques de recebimento, que são tanques de passagem

utilizados para os produtos que entram ou saem da unidade; tanques de resíduos, onde são armazenados os produtos fora das especificações ou que aguardam reprocessamento; e os tanques de mistura, onde são feitas as misturas de produtos ou são adicionados aditivos antes do armazenamento final, quando o produto final já está preparado e dentro das especificações técnicas⁶. Os tanques são parte integrante dos terminais, onde ficam armazenados o petróleo e seus derivados. São verdadeiras construções, fixadas ao solo, na qual se localiza o estoque de petróleo. Impossível retirá-las do solo sem risco de dano ou ausência de qualquer afetação ao sistema

Ainda que, *ad argumentandum tantum*, se negasse aqui a natureza de bem imóvel aos dutos e terminais, inescapavelmente cairíamos na ilação feita pelo Auditor Fiscal Glauber Lorenzo Jovino, voto vencido no Acórdão recorrido (fl.3844):

“No caso, os dutos não são meras chapas calandradas e soltas por terrenos irregulares. Trata-se de equipamentos que compõem o oleoduto ou gasoduto, tais como eventuais válvulas neles instaladas para regular a vazão ou pressão daquilo que neles se transporta. Não são máquinas nem prédios as válvulas e os dutos; são equipamentos. Por isso, os dutos instalados que estão no oleoduto ou gasoduto, devem ser, por definição, compreendidos no conceito de equipamentos de transporte de fluidos. Sem que haja a instalação de dutos (ou, por exemplo, de válvulas de controle de pressão e/ou vazão) não há como bem funcionar um oleoduto ou gasoduto. Dutos são equipamentos imprescindíveis ao oleoduto ou gasoduto.

Relativamente aos terminais, a própria definição conferida pela ANP é bastante para inseri-los no conceito de equipamento para armazenagem de fluidos, pois trata-se envolvem as diversas instalações (...) utilizadas para o recebimento, expedição e armazenagem de produtos da indústria de petróleo. Obviamente que, no interior desses terminais, pode haver alguns prédios e máquinas (por exemplos, bombas) de uso imprescindível à atividade de recebimento, expedição e armazenagem de fluidos da indústria de petróleo; não obstante, esses prédios e máquinas compõem necessariamente as respectivas instalações que integram o terminal.

Ainda assim, ainda que nele existam prédios e máquinas, o terminal inteiro é um equipamento da atividade humana de recebimento, expedição e armazenagem de fluidos, porquanto compreende um conjunto de instalações imprescindíveis a essa atividade.

Independente da qualificação dos dutos e terminais como prédios (bens imóveis) ou equipamentos, ambos estão dentro do escopo do art.3º, IV das leis 10.637/02 e 10.833/03.

SEGUNDAMENTE, o Acórdão nega aplicabilidade do inciso mencionado acima por considerar que a operação entre a Petrobrás e a Recorrente não tem natureza jurídica de aluguel e portanto não seria possível o creditamento dos valores.

Ora, na linha que o CARF tem compreendido a amplitude dos créditos para PIS e Cofins não cumulativos, sequer seria necessário se adentrar essa discussão acerca das diferenças e semelhanças entre arrendamento e aluguel, vez que basta que se verifique a os dutos e terminais são pertinentes à atividade da Recorrente, o que é notório - no caso em tela - além de muito bem esclarecido nas peças dos autos.

Verifica-se que a relação jurídica entre a Recorrente e a proprietária dos dutos e terminais é absolutamente regulada por lei e por disposições da ANP (Agência Nacional de Petróleo). Esta Agência desempenha suas funções, nos termos do art. 8º, da Lei nº 9.478/97, e, dentre estas, encontram-se as competências para autorizar a prática das atividades de refinação, processamento, transporte, importação e exportação. Portanto, tem competência legal para autorizar a prática das atividades de refinação, processamento, transporte.

Essa “autorização” para a construção, ampliação e operação de instalações de transporte ou de transferência de petróleo, seus derivados, gás natural, inclusive liquefeito, biodiesel e misturas óleo diesel/biodiesel, deve atender a Portaria ANP nº 170, de 26.11.1998. No caso concreto, o proprietário (PETROBRAS, CODESP e outros) e a empresa que pleiteia o espaço (terminais ou dutos) por meio de contrato de arrendamento (TRANSPETRO), para atingir os seus propósitos, necessita coincidir com os requisitos de “autorização” da ANP, tanto para a construção quanto para o uso, para a operação ou para a realização do transporte nas fases de produção, desenvolvimento e refino do petróleo.

Uma análise do contrato de "arrendamento" (fls.3306-3315) basta para que se verifique se trata, em rigor, de um contrato de **locação**, tanto que as partes utilizam de forma fungível as expressões arrendamento e aluguel, além do contrato deter todos os elementos que o caracterizam como tal - sequer há previsão de possibilidade de aquisição dos bens "arrendados" ao final do período, o que *tout court* afasta os elementos de venda e financiamento que fazem parte do arrendamento mercantil (*leasing*), restando apenas a sua caracterização como uma **locação**.

PORTANTO, é de hialina clareza que tanto os dutos quanto os terminais utilizados pela Recorrente na sua atividade são pertinentes e essenciais à sua prestação de serviços, e que são objeto de um contrato de **locação**, razão pela qual fazem jus ao crédito previsto no art.3º, IV das leis 10.637/02 e 10.833/03, devendo a glosa ser revertida em relação a eles, afastando também as multas aplicadas, dando-se assim **PROVIMENTO INTEGRAL** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Processo nº 16682.720339/2014-48
Acórdão n.º **3402-002.923**

S3-C4T2
Fl. 16

CÓPIA