MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16682.720737/2020-11**
ACÓRDÃO	3102-002.709 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETROBRÁS TRANSPORTE S. A - TRANSPETRO
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PRINCÍPIO DA LIVRE CONVICÇÃO FUNDAMENTADA.

Não há que se falar em nulidade do v. acórdão recorrido, quando as questões decididas pelo r. decisum foram devidamente motivadas, observando o princípio da livre convicção fundamentada.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

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

Os bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado, em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, cuja utilização implique aumento de vida útil do bem superior a um ano, inclusive os gastos com docagens e paradas programadas, permitem a apropriação de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS na modalidade de bens incorporados ao

DOCUMENTO VALIDADO

ativo imobilizado, nos termos do artigo 3º, inciso VI, c/c §1º, inciso III, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL. DUTOS. TERMINAIS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES. POSSIBILIDADE.

Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas o aluguel de dutos e terminais, e o afretamento de embarcações, utilizados nas atividades da empresa, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO IMEDIATA. POSSIBILIDADE.

A interpretação do disposto no art. 1º da Lei nº 11.774/2008, que permite a apropriação imediata de crédito sobre o valor de aquisição do ativo, comporta a inclusão de quaisquer máquinas e equipamentos, o que inclui as embarcações, desde que utilizadas para a prestação de serviços ou produção de bens.

Inadequação da classificação fiscal da TIPI sobre máquinas e equipamentos para a restrição interpretativa, devendo-se buscar um sentido próprio na legislação do PIS e da COFINS.

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. SERVIÇO DE OPERAÇÃO DE LANCHAS TRIPULADAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não restou demonstrado que os gastos com serviços de operação de lanchas tripuladas são essenciais para o desenvolvimento da atividade de transporte de petróleo e gás natural em campos marítimos, dependente de transporte de pessoas, entrega de provisões e apoio, não devendo ser reconhecido o direito à apropriação de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

COFINS. RECUPERAÇÃO OU RESSARCIMENTO DE DESPESA. NÃO INCIDÊNCIA. MERO INGRESSO.

A recuperação ou ressarcimento de despesas não configura receita para fins de tributação pelas contribuições ao PIS e da COFINS. Trata-se de mero ingresso que não decorre do desempenho das atividades da empresa e não configura acréscimo patrimonial.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

DOCUMENTO VALIDADO

Aplica-se à contribuição ao PIS o decidido sobre a contribuição da COFINS, por se tratar da mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em votar da seguinte forma: i) por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para o fim de: a) reverter as glosas relativas às despesas com docagens e paradas programadas; b) reverter as glosas relativas aos gastos com locação de dutos e terminais e afretamento de embarcações; c) reverter as glosas referentes ao creditamento imediato relativo às aquisições de embarcações (navios-tanques), nos termos autorizados pelo artigo 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/08 e d) afastar a exigências das contribuições ao PIS e da COFINS sobre os valores relativos à recuperação de despesas; ii) por voto de qualidade, para manter as glosas relativas aos serviços de aluguel de lanchas tripuladas. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (relator), Joana Maria de Oliveira Guimarães e Keli Campos de Lima. Designado o conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Relator

(documento assinado digitalmente)

Luiz Carlos de Barros Pereira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Daniel Moreno Castillo (suplente convocado(a)), Keli Campos de Lima (suplente convocado(a) para eventuais participações), Pedro Sousa Bispo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Karoline Marchiori de Assis, substituído(a) pelo(a)conselheiro(a) Daniel Moreno Castillo.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados em nome do contribuinte em epígrafe relativos à exigência das contribuições ao PIS e da COFINS, acrescidas de multa de ofício e de juros de mora, nos períodos de apuração de 01/2016 a 12/2016, conforme abaixo discriminado:

DOCUMENTO VALIDADO

COFINS	R$ 170.641.606,57
JUROS DE MORA (calculados até 12/2020)	R$ 52.705.696,94
MULTA PROPORCIONAL	R$ 127.981.204,86
TOTAL	**R$ 351.328.508,37**
PIS	R$ 37.047.190,86
JUROS DE MORA (calculados até 12/2020)	R$ 11.442.684,08
MULTA PROPORCIONAL	R$ 27.785.393,06
TOTAL	**R$ 76.275.268,00**

No Termo de Verificação Fiscal acostado às fls. 3.923/4.036, foram relacionados os resultados da auditoria realizada, na qual foram apuradas as seguintes infrações:

> (i) Desconto imediato de créditos apurados sobre aquisições de embarcações, com base no artigo 1º da Lei nº 11.774/08, na premissa de que embarcações se enquadram no conceito de máquinas e equipamentos;
>
> (ii) Desconto de créditos apurados sobre despesas de depreciação com paradas programadas para manutenção;
>
> (iii) Desconto de créditos apurados sobre despesas de aluguéis/arrendamento de Dutos, Terminais e Embarcações;
>
> (iv) Falta de recolhimento das contribuições ao PIS e da COFINS sobre receitas relativas à recuperação de despesas; e
>
> (v) Descontos de créditos apurados sobre pagamento de serviços que não se enquadram no conceito de insumos (locação de lancha/embarcações).

Considerando a glosa dos créditos indevidamente descontados, a reapuração dos encargos de depreciação relacionados aos navios-tanque e a exigência das contribuições do PIS e da COFINS sobre as recuperações de despesas, foram apuradas as contribuições ao PIS e da COFINS que deixaram de ser recolhidas, com a consequente lavratura dos autos de infração correspondentes.

A interessada foi cientificada do lançamento em 04/01/2021 (fls. 4.042), e apresentou em 02/02/2021 (fls. 4.045) a Impugnação de fls. 4.048/4.219, alegando, em breve síntese, o seguinte:

> a) A TRANSPETRO detém efetivamente direito de descontar créditos de PIS e COFINS, relativamente às despesas de manutenção de tanques e docagem de embarcações, em face da forte relação de inerência destas com o regular desempenho da atividade econômica a que se dedica, por se tratar de serviços conexos com a atividade desempenhada pela empresa, como típicos "insumos". O caso é, pois, de perfeito atendimento ao inciso II do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n.10.833/2003, além do inciso VI do mesmo artigo;
>
> b) a utilização de lanchas é também essencial ao eficaz, e seguro, escoamento da produção, sem as quais não é capaz de minimizar riscos, evitar perdas e prosseguir com a regular manutenção de suas atividades. Esses pontos reafirmam a decisão proferida pelo CARF no sentido de que quaisquer embarcações - nisto

DOCUMENTO VALIDADO

incluídas as lanchas e outras estruturas que trafegam pelo mar ou fixas flutuantes - encontram-se dentro do conceito de insumos para fins de creditamento;

c) os pagamentos de aluguéis ou contraprestações associadas ao arrendamento de dutos, terminais e embarcações feitos pela TRANSPETRO, sem dúvidas, geram receitas tributadas pelo PIS e pela COFINS e, assim, conferem-lhe direito subjetivo ao creditamento destas contribuições, nos exatos termos do art. 3°, IV e V, das Leis n° 10.637/2002 e 10.833/2003;

d) as embarcações adquiridas a partir do Programa PROMEF são bens incorporados ao ativo imobilizado, que possibilitam o direito ao crédito do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3°, VI das Leis n° 10.637/2002 e 10.833/2003, com a redação dada pela Lei n° 11.196/2005. O objeto social da TRANSPETRO inclui a prestação de serviços de transporte, armazenagem, construção e outras. Logo, a Lei n° 11.774/2008, na redação dada pela Lei n° 12.546/2011, é aplicável à TRANSPETRO e aos navios adquiridos com base no PROMEF;

e) a mera recuperação ou ressarcimento de despesas não configura receita para fins da tributação pela contribuição ao PIS/PASEP e pela COFINS.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, por meio do Acórdão nº 107-008.005, de 10 de maio de 2021, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de creditamento no âmbito do regime não-cumulativo são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento.

A regra geral é a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos aplicáveis nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não-cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.

Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos.

A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si sós critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins

DOCUMENTO VALIDADO

devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

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

Inexiste na legislação em vigor dispositivo legal que autorize a tomada de créditos em relação a valores de despesas de depreciação havidas com gastos realizados com manutenção das embarcações ("docagens") e dos dutos e terminais ("paradas programadas").

A legislação de regência confere direito a créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, não alcançando os gastos acima citados.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO.

Somente geram crédito as operações de arrendamento mercantil, que estiverem de acordo com os termos da Lei n° 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132/83, e da Resolução BACEN nº 2.309/96.

ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS E EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para o desconto dos créditos nos aluguéis de dutos, terminais ou embarcações. A possibilidade de apropriação definida no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, aplica-se tão-somente a locação de "prédios, máquinas e equipamentos", cuja expressão não inclui os bens acima.

FATO GERADOR. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. RECEITA BRUTA.

A Cofins será calculada com base no faturamento, que corresponde à receita bruta, entendendo-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões integram a receita bruta operacional, nos termos do inciso III do art. 44 da Lei nº 4.506/64.

AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO IMEDIATA. IMPOSSIBILIDADE.

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

DOCUMENTO VALIDADO

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do direito tributário.

DOUTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente Petrobrás Transporte S. A - Transpetro, interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e contestando as conclusões adotadas no v. acórdão recorrido.

Em breve síntese, pleiteia o seguinte:

Diante de todos os argumentos de fato e de direito acima consignados, requer-se que este C. Conselho Administrativo:

(I) Distribua o presente Recurso Voluntário, por conexão, na forma do art. 6a, § 5°, e do art. 22 do Regimento Interno do CARF.

(II) Conheça do presente Recurso Voluntário e defira, em sua totalidade, as pretensões da Recorrente, para reformar o Acórdão n° 107-008.005, exarado pela 17a Turma da DRJ/07, para declarar sua nulidade e a completa improcedência do lançamento relacionado ao Processo Administrativo n° 16682.720737/2020-11, com consequente extinção integral de todo o crédito tributário a ele relacionado, incluídos juros, multas e, inclusive, juros sobre multas.

(III) Conheça do presente Recurso Voluntário e defira, em sua totalidade, as pretensões da Recorrente aos créditos de PIS/COFINS de que se apropriou, segundo as hipóteses previstas na legislação de regência, em respeito ao princípio da não cumulatividade desta contribuição incidente sobre as operações anteriormente destacadas.

(IV) Alternativamente, ao menos, reconheça a procedência da apropriação de créditos de PIS/COFINS, pela TRANSPETRO, sobre as despesas por ela incorridas com docagens e paradas programadas, à medida que esses serviços de

DOCUMENTO VALIDADO

manutenção são essenciais e relevantes à sua atividade e, nesta condição, amoldam-se ao conceito de insumos, previsto no art. 3°, II, das Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003 e em precedente vinculante do STJ.

(V) Alternativamente, ao menos, reconheça a procedência da apropriação de créditos de PIS/COFINS, pela TRANSPETRO, sobre as despesas por ela incorridas com a contratação de lanchas, à medida que esses serviços de apoio são essenciais e relevantes à sua atividade e, nesta condição, amoldam-se ao conceito de insumos, previsto no art. 3°, II, das Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003 e em precedente vinculante do STJ.

(VI) Alternativamente, ao menos, reconheça a procedência da apropriação de créditos de PIS/COFINS, pela TRANSPETRO, sobre as despesas por ela incorridas com a locação de dutos, terminais e embarcações, porquanto satisfeita a hipótese do art. 3°, IV, das Leis n° 10.631/2002 e n° 10.833/2003.

(VII) Alternativamente, ao menos, reconheça a procedência da apropriação acelerada de créditos de PIS/COFINS, pela TRANSPETRO, sobre as despesas por ela incorridas com a aquisição de navios, incorporados ao seu ativo imobilizado, porquanto satisfeita a hipótese do art. 1° da Lei n° 11.114/2008.

(VIII) Alternativamente, que se reconheça a não incidência das contribuições ao PIS/COFINS dos reembolsos de despesas recebidos pela TRANSPETRO, os quais não se amoldam ao conceito de receita já firmado, pelo STF, em precedente vinculante.

(IX) A ora Recorrente postula pela oportuna intimação pessoal do seu Advogado que esta subscreve, para que possa promover, por ocasião do julgamento deste Recurso, a sustentação oral das suas razões.

(X) Requer, por fim, que todos os avisos e intimações referentes ao presente Processo Administrativo, sob pena de nulidade, sejam igualmente dirigidos ao patrono deste Recurso e ao Jurídico da TRANSPETRO.

Por sua vez, a União (Fazenda Nacional) apresentou contrarrazões, em que requer seja negado provimento ao Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

DOCUMENTO VALIDADO

Quanto ao pedido de distribuição dos processos conexos, para julgamento em conjunto, cumpre informar apenas que os processos indicados pela recorrente já foram objeto de julgamento por outras Turmas deste e. CARF, razão pela qual o pedido perdeu o seu objeto.

1 DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente pleiteia a declaração de nulidade do v. acórdão recorrido, sob o argumento de que o relator se limitou a invocar as razões do Acórdão nº 12-108.151, anteriormente proferido pela 17ª Turma da DRJ/RJO, em 18/06/2019, ao julgar a Impugnação manejada pela TRANSPETRO contra Autos de Infração conexos referentes aos períodos de 01/2014 a 12/2015.

Ainda, o v. acórdão recorrido teria violado a segurança jurídica por não observar decisões já proferidas pelo C. CARF em seu favor, assim como, por não guardar coerência com a jurisprudência vinculante do STJ e com a efetiva realidade das atividades da empresa.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Inicialmente, não se discorda que, em observância aos princípios da segurança jurídica e da certeza do direito, devemos buscar meios de garantir uma atividade fiscal e jurisprudência administrativa coerente e uniforme. Ocorre que, atualmente, não há qualquer vinculação dos julgadores administrativos às decisões proferidas pelo CARF (excetuadas as Súmulas), de modo que não se vislumbra nulidade do v. acórdão recorrido.

Da mesma forma, tendo sido abordados no *decisum* o julgamento do REsp nº 1.221.170 – PR pelo STJ e a atividade exercida pela empresa, é certo que o mero inconformismo da recorrente com o entendimento exarado no v. acórdão recorrido não gera por si só a sua nulidade, devendo as suas razões de insurgência serem apreciadas em sede de julgamento do mérito do recurso.

No que se refere ao fato do v. acórdão recorrido ter se limitado a invocar razões já expostas em outro processo de tema conexo, além da recorrente não apontar nenhum tema que deixou de ser apreciado em razão da referida repetição, verifica-se que o parágrafo único do artigo 50 da Lei nº 9.784/99, ao tratar da motivação dos atos administrativos, expressamente prevê que "[a] motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato".

Frise-se que, sem adentrar no mérito do posicionamento adotado, as questões decididas pelo r. *decisum* foram devidamente motivadas, observando o princípio da livre convicção fundamentada, que estabelece que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, razão pela qual voto por rejeitar a preliminar de nulidade do v. acórdão recorrido.

DOCUMENTO VALIDADO

2 DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA RECORRENTE

No julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça, além de reconhecer a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista pelas Instruções Normativas da RFB n° 247/2002 e 404/2004, fixou o entendimento de que "[...] *o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte".*

Em breve síntese, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Ainda, questão bastante relevante fixada no referido julgamento, mas nem sempre observada, se refere à dimensão temporal dentro da qual devem ser reconhecidos os bens e serviços utilizados como insumos.

Pela clareza e didática, cumpre reproduzir a doutrina de Marco Aurélio Greco expressamente citada no julgamento do REsp nº1.221.170:

> De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...]
>
> **Cumpre, pois, afastar a ideia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte**.
>
> (...)
>
> **O critério a ser aplicado, portanto, apoia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela**. **Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra**

DOCUMENTO VALIDADO

> **em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido**.[1] (**Grifamos**)

Assim, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto. Tal compreensão é imprescindível para análise de qualquer caso envolvendo direito creditório.

Além disto, para fins de análise do direito ao creditamento, não podemos analisar a atividade exercida pela empresa de forma teórica, focando exclusivamente naqueles itens imprescindíveis para uma atividade genericamente considerada. Pelo contrário, devemos estar atentos às peculiaridades de cada atividade específica, analisando em cada situação aquilo que cumpre com os critérios de essencialidade e relevância no caso concreto.

Por fim, cumpre ressaltar que, no voto vencedor, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho ainda afasta expressamente a aplicação do artigo 111 do CTN aos casos envolvendo direito creditório, ressaltando que o creditamento não consiste em benefício fiscal, de modo que não há de ser interpretado de forma literal ou restritiva.

Para afastar de vez a compreensão equivocada de que o direito creditório decorrente da não-cumulatividade configuraria benefício fiscal, cumpre reproduzir as diversas funções da não-cumulatividade, elencadas por André Mendes Moreira em seu "A não-cumulatividade dos tributos"[2], que demonstram que tal princípio, e a correspondente sistemática de apuração, não busca um benefício individual, pelo contrário, persegue diversos objetivos coletivos da sociedade, entre eles:

> (a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de *facto*, não onerando os agentes produtivos;
>
> (b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;
>
> (c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
>
> (d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);
>
> (e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.

---

[1] Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6

[2] MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4ªed., rev. e atual., São Paulo: Noeses, 2020, pg. 120.

DOCUMENTO VALIDADO

Com base em tais premissas e considerando que a adoção dos critérios fixados pelo STJ demanda a análise da essencialidade e relevância do insumo ao desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, pertinente trazer considerações acerca da atividade exercida pela recorrente.

Por bem descrever o objeto social da recorrente, merece transcrição o artigo 3º do seu Estatuto Social:

> Art. 3°. A Companhia tem por objeto, observados os preceitos normativos, legais e constitucionais:
>
> I - construir, manter e operar dutos e terminais marítimos ou terrestres, explorando as atividades relacionadas, direta ou indiretamente, aos serviços de transporte e armazenagem de petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicos, fertilizantes e de gás em geral, tais como, a manutenção de dutos e faixas de dutos de petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicos e de gás em geral, por meio de dutos, terminais e quaisquer outros modais de transporte, incluindo rodoviário, ferroviário e multimodal, a administração e gerenciamento de ativos relacionados a tais atividades, inclusive de terceiros, bem como o planejamento logístico, a operação e a manutenção de bases de distribuição, serviços de engenharia e geotecnia, análise laboratorial e formulação de produtos transportados e/ou armazenados, tratamento de efluentes e treinamento e capacitação, relacionados à indústria do petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicos, fertilizantes e de gás em geral;
>
> II - construir, manter e operar embarcações, explorando as atividades relacionadas, direta ou indiretamente, à utilização de embarcações próprias ou de terceiros, para os serviços de apoio marítimo, transporte e armazenagem de petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicos e de gás em geral, tais como, afretamento, fretamento, planejamento logístico, gerenciamento técnico e comercial, construção, operação, manutenção, carga, descarga, transbordo e treinamento e capacitação, incluindo a administração e gerenciamento de ativos relacionados a tais atividades, inclusive de terceiros, relacionados à indústria do petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicos, fertilizantes e de gás em geral;

Por pertinente, ressalta-se que as atividades da recorrente possuem forte conexão com a Petrobrás, por se tratar de subsidiária que, nos termos do artigo 65 da Lei nº 9.478/97, foi constituída com atribuições específicas de *operar e construir seus dutos, terminais marítimos e embarcações para transporte de petróleo, seus derivados e gás natura*l.

Com isso em vista, passamos a analisar as glosas combatidas no Recurso Voluntário.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

2.1 DAS DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO/AMORTIZAÇÃO COM DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal glosou os créditos apurados pela recorrente, no período objeto da autuação, referentes às despesas com docagens (manutenção das embarcações) e paradas programadas (manutenção de dutos e terminais).

Após verificar que a recorrente adota como prática contábil o registro no ativo imobilizado dos gastos relevantes com manutenção de unidades industriais e dos navios, a autoridade fiscal manifestou o entendimento de que "*[...] o inciso VI do art. 3º e o inciso III do §1º do mesmo art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 somente permitem a apuração dos créditos sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado e não sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção desses bens*".

Em sua defesa, a recorrente sustenta que as referidas despesas com a contratação de serviços de docagens e paradas programadas são incorridas, em média, a cada 3 anos e contribuem, não apenas, para estender a vida útil dos ativos envolvidos na atividade de transporte de combustíveis a que se dedica, mas, também, para viabilizar o próprio exercício, com segurança, dessa complexa atividade.

Por fim, defende também ser possível o enquadramento do direito ao crédito apropriado sobre tais despesas na condição de insumos, nos termos do artigo 3, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, cumpre destacar que, para realizar as suas atividades essenciais, que são as operações de transporte de petróleo e seus derivados, via embarcações ou dutos e terminais marítimos ou terrestres, a recorrente está autorizada a possuir ou construir, e, quando necessário, arrendar ou locar embarcações, dutos e terminais aquaviários de pessoas jurídicas, para serem operados no interesse da PETROBRAS e de outros clientes, na cadeia de produção de combustíveis.

Por certo, sejam estes ativos de infraestrutura da própria recorrente ou de terceiros, necessitam de adequada manutenção, a ensejar despesas sem as quais as atividades da recorrente não poderão ser regularmente desempenhadas; mormente quando considerado o rígido arcabouço regulatório que se enfeixa para tutelar o setor de *Oil & Gas* no País.

Para atender a este propósito, exige-se que a recorrente, periodicamente, contrate os serviços de "docagem" das embarcações, que consistem no assentamento de navios sobre doca seca, para manutenção, limpeza e pintura do casco, inspeção e substituição de ânodos sacrificiais, limpeza e reparação das caixas de mar e válvulas de fundo e outros reparos.

Por sua vez, as paradas programadas são destinadas à manutenção dos dutos, tanques e terminais e evidenciam-se sobremaneira necessárias para garantir a segurança, a qualidade de serviço e a limpeza interna de tais bens do seu ativo imobilizado. Trata-se de intervenções que devem ocorrer em períodos de tempos pré-definidos, cuja finalidade é a realização de uma manutenção preventiva nos equipamentos ou sistemas, que não podem sofrer este tipo de intervenção quando estão em operação.

Em suma, as *docagens de embarcações* e *paradas programadas de dutos e terminais* representam serviços orientados a grandes manutenções efetuadas com vistas a restaurar ou manter os padrões originais de desempenho do ativo imobilizado da recorrente.

Neste cenário, verifica-se que o fundamento exarado pela autoridade fiscal, e mantido pelo v. acórdão recorrido, de que não haveria previsão legal para creditamento de gastos realizados pela empresa para manutenção dos bens incorporados ao ativo imobilizado, não está de acordo com o entendimento mais recente firmado pela Receita Federal e pela jurisprudência deste e. Tribunal.

Neste sentido, cita-se o seguinte excerto do Parecer Normativo COSIT nº 5/18, que, apesar de tratar da possibilidade de creditamento na condição de insumo dos bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica, caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem manutenido superior a um ano, também dispõe sobre os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica que resultem aumento de vida útil do bem manutenido superior a um ano, indicando a modalidade de creditamento com base no artigo 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, *ex vi*:

> **7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS**
>
> 81. **Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.**
>
> 82. **Consoante dispõe o art. 48 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**:
>
> > "Art. 48. **Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.**
> >
> > Parágrafo único. **Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem,**

DOCUMENTO VALIDADO

as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras."

83. **Portanto, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas estabelece que os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica: a) podem ser deduzidos diretamente como custo do período de apuração caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem manutenido superior a um ano; b) devem ser capitalizadas no valor do bem manutenido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem manutenido superior a um ano.**

84. **Como visto acima, a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).** Neste Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

85. Desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem considerado que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos, mesmo enquanto vigentes as disposições restritivas ao conceito de insumos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, vergastadas pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento em tela.

86. E isso com base em diversos argumentos, destacando-se o paralelismo de funções entre os combustíveis (os quais são expressamente considerados insumos pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e os bens e serviços de manutenção, pois todos se destinam a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos.

87. Perceba-se que, em razão de sua interpretação restritiva acerca do conceito de insumos, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços utilizados na manutenção dos ativos diretamente responsáveis pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços prestados a terceiros.

88. Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a esta Secretaria.

DOCUMENTO VALIDADO

> 89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo). **(Grifamos**)

Tal interpretação foi reconhecida de forma expressa na Solução de Consulta COSIT nº 59/2021, nos seguintes termos:

> 29. **No caso específico do crédito em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, determinou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2008, publicado no DOU de 18 de dezembro de 2018** (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) <receita.economia.gov.br>), **que os serviços de manutenção e as peças de reposição aplicadas na manutenção de bens do ativo imobilizado que implicarem um aumento de vida útil do bem de até um ano podem ser considerados insumos (hipótese do inciso II), enquanto os serviços e peças de reposição que acarretarem um aumento de vida útil do bem superior a um ano permitem o crédito na modalidade de bens incorporados ao ativo imobilizado (hipótese do inciso VI).**
>
> (...)
>
> 30. **A possibilidade crédito em relação aos gastos com serviços de manutenção e com peças de reposição de bens do ativo imobilizado também é reconhecida nos incisos VII e VIII do § 1º do art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019**:
>
> > Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).
> >
> > § 1º **Consideram-se insumos, inclusive**:
> >
> > (...)
> >
> > VII - **serviços de manutenção necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços**;

DOCUMENTO VALIDADO

> VIII - **bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços**;
>
> 31. **Como se vê, os serviços de manutenção e as peças de reposição aplicados em máquinas e equipamentos utilizados no processo de prestação de serviços são considerados insumos à prestação de serviços, desde que acarretem um aumento na vida útil do bem de até um ano**.
>
> 32. **Caso a manutenção (serviços e peças) acarrete um aumento na vida útil das máquinas e equipamentos superior a um ano, esses dispêndios serão capitalizados no valor do bem e poderão ser descontados como crédito com base nos encargos de depreciação do bem**. Não se vislumbra a possibilidade de o desconto do crédito ser feito em parcela única e de forma imediata, pois o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, é aplicável somente à aquisição de máquinas e equipamentos e não à ativação da manutenção de veículos usados.

Assim, verifica-se que a premissa da fiscalização está equivocada e as glosas merecem ser revertidas.

Como dito, a própria autoridade fiscal reconhece ser correto o procedimento contábil executado pela recorrente, visto que os gastos com manutenção e reparos de ativos devem ser ativados quando prolongam a vida útil do bem do ativo.

No entanto, diferentemente do posicionamento da fiscalização, não é apenas sobre bens, máquinas e equipamentos que se apura crédito de PIS/COFINS sobre as despesas de depreciação, mas também sobre serviços, partes e peças utilizados em reparos e manutenção do ativo que, por prolongar a vida útil do ativo em mais de 12 meses, devem ser ativados.

Neste sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF em casos semelhantes da própria recorrente:

> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. INSPEÇÕES TÉCNICAS, MANUTENÇÃO E REABILITAÇÃO DE TANQUES DE ARMAZENAMENTO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE.
>
> **Geram direito ao desconto de créditos com base nos encargos de depreciação os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo, dentre os quais se incluem os dispêndios com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, quando acarretam aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, observados os demais requisitos da lei**.
>
> (Processo nº 16682.900158/2014-01; Acórdão nº 3201-009.954; Relator Conselheiro Hélcio Lafetá Reis; sessão de 26/10/2022)
>
> DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

> Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo são tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano.
>
> **Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo que prolongam a vida útil do bem em prazo superior a um ano, conforme a legislação do imposto sobre a renda, devem ser ativados, apurando-se sobre eles despesas de depreciação.**
>
> **Sobre as despesas de depreciação é possível a apuração de créditos não cumulatividade do PIS/COFINS, nos termos artigo 3º, § 1º, III, da Lei n. 10.833/2003. Inteligência da Solução Cosit n. 59/2021**.
>
> (Processo nº 16682.901562/2018-18; Acórdão nº 3301-010.377; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 22/06/2021) (**Grifamos**)

Por fim, quanto ao argumento da recorrente de que o direito ao crédito apropriado também poderia estar fundamentado no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, é certo que, sendo afastado o único fundamento que embasava a glosa, é de rigor a sua reversão.

Conforme exposto, o direito ao creditamento de bens e serviços de reparo e manutenção é assegurado tanto quando prolongam a vida útil do ativo em mais de 12 meses, com base no artigo 3º, inciso VI, c/c §º, inciso III, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, quanto quando implicam um aumento de vida útil do bem em até um ano, situação na qual os créditos podem ser apropriados na condição de insumos, com base no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

No presente caso, a autoridade fiscal se limitou a fundamentar a glosa na ausência de autorização legal para apropriação de créditos nos termos do artigo 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, de modo que, sendo afastado o único fundamento que embasava a glosa, não cabe a este e. Órgão Julgador reanalisar os créditos apropriados avaliando se se enquadram na primeira ou na segunda situação.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas às despesas com docagens e paradas programadas.

2.2 DO ALUGUEL/ARRENDAMENTO DE DUTOS E TERMINAIS E DO AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES

Neste tópico, a autoridade fiscal analisou os contratos de (i) afretamento a casco nu dos navios da PETROBRAS denominados Piraí e Pedreiras; (ii) arrendamento das instalações da PETROBRAS que abrangem os dutos de transferência, discriminados na cláusula terceira, seus terrenos, bases e prédios; (iii) arrendamento de instalações da PETROBRAS que abrangem os dutos de transporte, discriminados na cláusula terceira, seus terrenos, bases e prédios; (iv) arrendamento das instalações da PETROBRAS que abrangem os terminais aquaviários, discriminados na cláusula terceira, seus dutos, terrenos, bases e prédios.

DOCUMENTO VALIDADO

Quanto aos contratos discriminados nos itens (ii) a (iv), a autoridade fiscal manifestou o entendimento de que não se trata de hipótese de arrendamento mercantil, quer financeiro, quer operacional, de modo que não seria possível a apropriação dos créditos nos termos do artigo 3º, inciso V, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Ademais, ainda que se admitisse que os contratos tratam, na realidade, de simples aluguel regrado pelo artigo 565 do Código Civil, não seria possível a apropriação dos créditos nos termos do artigo 3º, inciso V, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, uma vez que "[...] *os dutos e terminais, não obstante se constituírem instalações utilizadas pela Contribuinte no desempenho de sua atividade, não são edificações do tipo prédio, nem mesmo podem ser classificados como máquinas/equipamentos, para cujas despesas de aluguel a lei trouxe a possibilidade de creditamento*".

Aponta também que, no caso dos "dutos e terminais", estar-se-ia na verdade diante de aluguéis de instalações em geral ("universalidades de bens"), denominadas contratualmente como "Oleodutos" e "Terminais", que englobariam principalmente bens que não se subsumem ao conceito de prédios, máquinas e equipamentos, nos termos do inciso IV supracitado. Dessa forma, não haveria previsão legal para que aluguéis de universalidades de bens de espécies distintas, ou mesmo de instalações em geral, pudessem gerar créditos descontáveis das exações devidas pela sistemática da não-cumulatividade. E prossegue:

> (...) ainda que seja possível dizer que as universalidades dos objetos dos contratos de arrendamento aqui analisados possuem bens principais que lhes dão a essência, estes seriam os dutos, os tanques e as esferas, elementos principais e determinantes dos oleodutos e terminais alugados, os quais, conforme já verificado, não se confundem com prédios, máquinas e equipamentos.

No que concerne aos contratos de afretamento de embarcações, a autoridade fiscal apontou que, mesmo que se considere o contrato de afretamento como se aluguel fosse, inexiste previsão legal para apuração de créditos sobre despesas de aluguel de embarcações no mercado interno; por outro lado, ainda que se tratasse de aluguel de embarcações pagos a empresas estrangeiras, não seria possível a apuração de créditos em relação aos mesmos, em decorrência da aplicação da alíquota zero, nos termos do §14 do art. 8º c/c o §1º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004.

Ao apreciar a impugnação, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

> No que se refere ao arrendamento (de dutos e terminais, e de embarcações), resta claro, da análise dos contratos apresentados, que a situação in concreto não se amolda à hipótese de arrendamento do tipo "mercantil", em nenhuma de suas espécies, visto que:
>
> - a arrendadora não é instituição financeira (art. 1º da Resolução BACEN nº 2.309/96), nem tem como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil;

DOCUMENTO VALIDADO

- nos casos em que a arrendatária é subsidiária integral da outra, há impedimento de firmarem contrato de arrendamento mercantil entre si (art. 2° da Lei n° 6.099/74 e art. 28 da Resolução BACEN n° 2.309/96);
- como a TRANSPETRO é obrigada a devolver os bens arrendados (estipulação contratual), não se configura a possibilidade de exercer o seu direito de compra dos bens arrendados, contrariando o art. 5°, alíneas "c" e "d" da Lei n° 6.099/74 e art. 7°, incisos V, VI e VII da Resolução BACEN n° 2.309/96;
- não se caracterizam como de arrendamento mercantil as operações que se realizarem em desacordo com as disposições normativas (artigo 33, a Resolução BACEN n° 2.309/96).

Portanto, não é possível enquadrar os gastos em questão como dedutíveis nos termos do art. 3º, inciso V, da Lei n° 10.833/2003.

Por outro lado, como vimos, a Impugnante também defende a tese de que, numa conceituação mais ampla, tais despesas geram direito ao creditamento da contribuição, sob a rubrica de "aluguel", a teor do que dispõe o art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003.

No que se refere ao creditamento na condição de aluguel, reitera o entendimento manifestado pela autoridade fiscal de que dutos, terminais e embarcações não se enquadrariam nos conceitos de “prédio, máquinas e equipamentos”, assim como, não haveria previsão legal para que aluguéis de universalidades de bens de espécies distintas, ou mesmo de instalações em geral, pudessem gerar créditos descontáveis das exações devidas pela sistemática da não-cumulatividade.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que, objetivando cumprir seu escopo empresarial, firma variados contratos de locação puras, ainda que alguns deles sejam denominados de "contratos de arrendamento", com as empresas proprietárias dos prédios ou equipamentos, como a PETROBRAS, a CODESP e outras.

Especificamente em relação a dutos e terminais, está-se diante da seguinte base funcional: o *aluguel* diz respeito às instalações que viabilizam o ingresso, transbordo, com ou sem depósito, e transporte por outros que não os navios, para escoamento do petróleo ou gás natural e respectivos derivados na distribuição entre refinarias e outros.

Neste cenário, defende que os pagamentos associados aos contratos de arrendamento de dutos, terminais e embarcações, por ela firmados, estão vinculados à posse e uso de bens do ativo imobilizado, necessários, ou melhor, *essenciais* ou *imprescindíveis* (nas expressões adotadas pelo STJ no REsp n° 1.221.170-PR), legalmente e de fato, ao exercício das suas atividades.

Ressalta que, como consequência do pagamento pelo uso dos aludidos dutos, terminais e embarcações, aufere receitas sujeitas à incidência do PIS e da COFINS, sendo que, com

DOCUMENTO VALIDADO

estas receitas, deverão ser compensados os valores relativos aos pagamentos destas contribuições, como custos com as locações puras em questão, ainda que sejam denominadas de arrendamentos. Isto em atendimento às normas consignadas no aludido inciso IV do art. 3° das Leis n° 10.637/02 e n° 10.833/03, como já reconheceu, inclusive, este C. CARF em favor da Recorrente.

Alega que o fato da norma mencionar os tipos "prédios", "máquinas" e "equipamentos" não exclui o seu direito de tomar créditos relativos aos aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil pagos pelos "dutos", "terminais" e "embarcações" utilizados em sua atividade econômica, porquanto estes são espécies daqueles tipos.

Em breve sínteses, todo o conjunto dos bens em tela corresponderiam ao sentido de "prédio, máquinas ou equipamentos", na forma adotada pelas Leis de regência do PIS e da COFINS, apurados na sistemática não cumulativa, para fins de reconhecimento do direito ao crédito, a partir dos pagamentos das obrigações a ele associadas (art. 3°, IV, das Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003).

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, com a adequada análise das autoridades lançadora e julgadora *a quo* de que os contratos não tratam de arrendamento mercantil, e o reconhecimento pela recorrente de que, apesar da denominação como arrendamento, tais contratos configuram simples locações, nos termos do artigo 565 do Código Civil[3], cumpre analisar o direito ao creditamento pretendido com base no artigo 3º, inciso IV, das Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003.

Restando incontroversamente demonstrado a utilização dos dutos, terminais e embarcações nas atividades da empresa, que trata, justamente, do transporte de petróleo, gás natural e seus derivados, por meio de terminais aquaviários, dutos e embarcações, subsiste a controvérsia quanto ao alcance do direito creditório previsto no artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/03.

O artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/03 expressamente assegura o direito à apropriação de créditos relativos a "***aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa***" (**Grifamos**).

Tanto a autoridade lançadora quanto a autoridade julgadora *a quo* se manifestaram no sentido de que o creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS configura benefício fiscal (renúncia de receita) e, por conseguinte, deve ser interpretado de forma literal, nos termos do artigo 111 do CTN. Neste cenário, compreenderam que o direito ao crédito pretendido não estaria contemplado pelo uso corrente dos termos "prédio, máquinas e equipamentos", razão pela qual seria de rigor a glosa.

[3] Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

DOCUMENTO VALIDADO

Como vimos, o creditamento não configura benefício fiscal, mas direito decorrente da sistemática da não-cumulatividade, que busca assegurar a não-incidência dos tributos em cascata, de modo a não onerar reiteradamente a mesma capacidade contributiva já manifestada e tributada.

Ao onerar as receitas consumidas e tornar a incidir sobre a receita obtida a partir delas, o encargo tributário é aumentado vertical e substancialmente, razão pela qual foram instituídas as sistemáticas da não-cumulatividade, buscando onerar apenas aquela parcela da receita que realmente representa capacidade contributiva nova.

Sobre a técnica da não-cumulatividade instituída para as contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento, denominada de "base sobre base" (ainda que com certas particularidades da sistemática de "imposto contra imposto"), pertinente é a doutrina de Ricardo Lodi Ribeiro, expressamente mencionada no julgamento do REsp nº 1.221.170:

> Assim, se em relação às mercadorias e produtos, a não-cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o mesmo imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado **para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento**. Nestes, **não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias)**[4]. (**Grifamos**)

Merece destaque também que, no julgamento do RE nº 841.979, em sede de Repercussão Geral, o STF fixou a tese que "*[o] legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança*".

Assim, se a matriz constitucional das contribuições ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança são de observância obrigatória ao legislador ordinário, ainda mais forte é a cogência de tais princípios na aplicação das hipóteses de creditamento arroladas nas Leis nº 10.637/2002 e n° 10.833/2003 no caso concreto.

Dito isto, é fato que toda lei, como norma geral e abstrata que é, não consegue trazer nas minúcias as características individuais e concretas de todas as situações que pretende disciplinar. Ainda, convive com as dificuldades decorrentes de toda e qualquer linguagem, no que se refere à polissemia, vagueza e ambiguidade dos termos.

Quanto às hipóteses de creditamento previstas pelo legislador ordinário, tal polissemia gerou grande debate em relação ao termo "insumo", mas também se revela presente

[4] A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis, in Revista Dialética de Direito Tributário n. 111, p. 102

DOCUMENTO VALIDADO

em discussões, como a presente, quanto à interpretação dos termos "prédio", "máquina" e "equipamento".

Não me parece correto o entendimento exarado pela autoridade fiscal de que, ao se utilizar dos termos "prédio", "máquina" e "equipamento", o legislador automaticamente estaria excluindo termos como "instalação", "armazém", "doca", "aparelho", "instrumento", "equipamento" e, mais especificamente ao presente caso, "duto", "terminal" e "embarcação".

Exercendo sua atividade de índole geral e abstrata, o legislador buscou assegurar o direito ao creditamento para as mais variadas empresas, com suas mais distintas especificidades, sobre aquilo que representa um "prédio", uma "máquina" e um "equipamento", numa atividade genericamente considerada. Ou seja, tudo aquilo que exerce a função de "prédio", de "máquina" e de "equipamento" numa atividade específica, deve ser considerado passível de creditamento.

E isso não significa ampliar o alcance da norma, mas tão somente dar-lhe uma interpretação sistemática, em observância ao princípio da isonomia, razoabilidade e segurança jurídica. Afinal, todos os contribuintes que locam "imóveis" para realização de suas atividades, tem a sua receita consumida com tais despesas, assim como, todo "aparelho" utilizado na atividade da empresa para realizar uma tarefa específica também exige o consumo da receita do contribuinte para obtenção da sua receita tributável.

A alteração dos termos foi realizada de modo proposital apenas para reforçar que não cabe interpretação literal dos dispositivos que disciplinam as hipóteses de creditamento na sistemática da não-cumulatividade, assim como, para demonstrar que o que interessa ao aplicador do direito, nestes casos, é a função daqueles itens elencados, dentro de cada atividade específica, de modo a assegurar o direito ao creditamento de despesas necessárias consumidas pela fonte produtora de receita.

Assim, pelo próprio objeto da norma, é certo que não estamos falando de conceitos rígidos, numericamente definidos, mas de tipos, como ordens flexíveis e graduáveis[5]. No tipo, a relação entre a premissa maior e a menor não precisa ser de subsunção. Como ensina Karl Larenz, "*[a] caracterização antecipada na lei, que não impõe uma definição definitiva e suficientemente precisa, necessita de ser completada com uma multiplicidade de traços, que resultam por dedução da definição legal. Esta "dedução" está subordinada ao pressuposto de que as regras legais se adequam ao tipo pensado, que "se ajustam" a ele*"[6], situação que, a meu ver, se adequa perfeitamente ao direito creditório na sistemática da não-cumulatividade.

Desta forma, considerando que terminal é o conjunto de instalações compostas por tanques e esferas utilizadas para o recebimento, expedição e armazenagem dos produtos da

[5] DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 286

[6] LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de: José Lamego. 3.ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.p. 665

DOCUMENTO VALIDADO

indústria do petróleo[7], me parece inegável a apropriação dos créditos da não-cumulatividade, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e n° 10.833/2003, por se ajustar ao tipo "prédio", na função de receber, expedir e armazenar produtos da indústria do petróleo, essencial para a prestação de serviço realizada pela empresa. Trata-se de situação plenamente equiparável ao armazém de uma transportadora.

Por sua vez, no que se refere ao duto, definido como conduto fechado destinado ao transporte ou transferência de petróleo, seus derivados ou gás natural[8], é inegável o seu ajuste ao tipo "equipamento", definido como "conjunto de utensílios, ferramentas, máquinas ou dispositivos necessários para a realização de uma tarefa específica"[9], uma vez que é, justamente, através de tais instalações que a recorrente transporta o petróleo, seus derivados ou gás natural, efetivando a sua prestação de serviço.

Da mesma forma, as embarcações são utilizadas pela recorrente para transporte do petróleo, seus derivados ou gás natural, efetivando a sua prestação de serviço, e se ajustam ao tipo "máquina", definido como "dispositivo composto por partes móveis e fixas, combinadas de modo a utilizar energia, geralmente mecânica, para realizar um trabalho específico"[10]. Tanto os dutos quanto as embarcações, no presente caso, se equiparam aos caminhões na atividade de uma transportadora.

Ora, se uma transportadora pode se creditar pela locação do armazém para recebimento, armazenamento e expedição das mercadorias transportadas, e dos caminhões que realizam efetivamente o transporte, não me parece ser juridicamente possível qualquer interpretação que não reconheça o direito ao creditamento dos terminais, dutos e embarcações na atividade de transporte de petróleo, seus derivados ou gás natural.

Neste sentido, merece referência o v. acórdão nº 3401-007.462, de lavra da i. ex-conselheira Fernanda Vieira Kotzias, em processo da mesma recorrente:

> *[...] o CARF e, principalmente esta turma, tem entendimento amplo sobre o conceito de máquinas e equipamentos, inclusive pela ausência de uma definição clara na legislação. Assim, a regra interpretativa que vem sendo aplicada refere-se a utilização dos bens enquanto equipamentos/ferramentas essenciais ao processo produtivo, o que deve ser avaliado caso a caso. Um exemplo claro é a questão dos veículos. Enquanto o aluguel de veículos de passageiros estaria, via de regra, fora do escopo do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, ao passo que empilhadeiras, tratores e outros veículos de uso industrial, caso aplicados ao processo produtivo devem gerar direito a crédito.*
>
> *Diante disso, entendo que os terminais, ainda que não sejam edificações urbanas, são prédios dentro dos conceitos aplicados no Código Civil, bem como dentro da*

[7] Glossário ANP, em www.anp.gov.br
[8] inciso IV do art. 1º, Portaria ANP 125/2002
[9] HOUAISS, A., VILLAR, M. S. (2023). *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. São Paulo: Editora Objetiva.
[10] HOUAISS, A., VILLAR, M. S. (2023). *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. São Paulo: Editora Objetiva.

DOCUMENTO VALIDADO

interpretação da Solução de Consulta COSIT n. 331/2017, motivo pelo qual entendo que mereça prosperar o pedido do recorrente.

Da mesma forma, entendo que os dutos, além de serem fixos e de terem seus alugueis atrelados aos terrenos em que estão instalados, são equipamentos utilizados para o transporte de óleo e gás, que constitui o objeto social da recorrente. Portanto, o mesmo também se enquadra no disposto do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Por fim, retornando ao exemplo dos veículos acima apresentado, entendo que as referidas embarcações, por terem função de transporte de bens, sendo inclusive, embarcações específicas e adaptadas para este fim, devem gerar direito a crédito.

No mesmo sentido, cito também o v. acórdão nº 3301-010.367, de lavra da i. Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, da mesma recorrente:

2- Dutos, Terminais e Instalações - Arrendamento (locação)

(...)

(ii) Não há como realizar transporte de petróleo ou gás natural e seus derivados sem o uso de embarcações, portos, terminais, dutos e equivalentes, integrados.

(iii) Para o cumprimento da atividade de transporte do petróleo, a TRANSPETRO celebra com a PETROBRÁS os referidos contratos para a utilização de dutos e terminais terrestres e aquaviários, que são indissociáveis dos prédios, terrenos e bases.

Dito de outra forma, os contratos contemplam também o uso de instalações, ou seja, prédios, depósitos, casas de bombas, casas de controle, prédios administrativos, guaritas, terrenos e outros. Configurada a natureza jurídica de prédio, dentro do conceito dado pelo direito privado (art. 110, do CTN).

(iv) Nos termos do art. 79 do Código Civil, compõe o conceito de edificação todos os bens incorporados ao solo e subsolo:

> *Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.*

Tal constatação é inquestionável apenas olhando as imagens:

DOCUMENTO VALIDADO

Terminais Terrestres

Ribeirão Preto			
Ano de Inauguração	1996		
Regional	OSBRA		
Tanque			
Produto	Diesel	Gasolina	
Quantidade	2	2	-
Capacidade Nominal (m³)	30.528	21.600	
Esferas			
Produto	GLP		
Quantidade	2		
Capacidade Nominal (m³)	6.367		

Endereço
Rodovia Alexandre Balbo, SP 328, km 326,4 - Contorno Norte
Ribeirão Preto (SP)
CEP: 14057-800

Armazena e distribui óleo diesel, gasolina e GLP para as companhias distribuidoras da região e realiza o carregamento rodoviário de GLP.

Terminais Aquaviários

Ilha d'Água		
Ano de Inauguração	1961	
Tanque		
Produto	Derivados	Lastro/SLOP
Quantidade	14	4
Capacidade Nominal (m³)	153.500	26.500
Esferas		
Produto	-	
Quantidade	-	
Capacidade Nominal (m³)	-	

Endereço
Rua Chapot Prevost, 200 Freguesia
Ilha do Governador (RJ)
CEP: 21910-030

Realiza operações de cabotagem, de importação e de exportação de produtos claros, escuros e de petróleo, facilitando o escoamento dos diversos produtos de/para a Refinaria de Duque de Caxias (Reduc) e de outras empresas. Também fornece bunker, por oleoduto, para navios atracados no terminal ou para navios fundeados na Baía de Guanabara, por meio de barcaças.

(v) O gerenciamento das operações e a manutenção do conjunto prédios, terrenos, duto e terminais é de responsabilidade da própria TRANSPETRO em todas as regiões do Brasil:

(...)

(vi) Os terminais e dutos são instalações, nos termos da Portaria ANP n° 170. Dutos são instalações fixas de tubos de transporte de petróleo e derivados, que movimentam líquidos ou gases, "conduto fechado destinado ao transporte ou transferência de petróleo, seus derivados ou gás natural" (Art. 1º, Portaria ANP 125/2002), e terminal são instalações fixas de armazenamento de produtos relacionados ao petróleo, de chegam e de onde partem os dutos de transporte, estando todos dutos e terminais presos ao solo, e somente nessa condição podem ser utilizados.

(vii) Os terminais e dutos compõem o ativo imobilizado da Petrobrás, que os aluga à Transpetro. Então, independentemente da qualificação dos dutos e terminais como prédios ou equipamentos, ambos estão dentro do escopo do art.3º, IV da Lei n° 10.637/2002.

Devem, por conseguinte, serem revertidas as glosas.

DOCUMENTO VALIDADO

3- Direito aos créditos decorrentes dos pagamentos por afretamento de embarcações

As embarcações são utilizadas para operações de transporte e armazenagem de granéis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicas e de gás em geral. E "Pedreiras" e "Piraí" pertencem à PETROBRÁS, que recebe os pagamentos pelo afretamento a casco nu destas embarcações, a partir de pagamentos do "hire" pela TRANSPETRO. A Resolução nº 1811 da ANTAQ, art. 3º, trata da operação comercial das embarcações:

> *Art. 3º Para os fins do disposto no artigo 2 ° desta Norma, no afretamento a casco nu, ter o controle da embarcação significa ter as gestões náutica e comercial da embarcação; no afretamento por tempo ou período, cabe ao fretador a gestão náutica da embarcação e ao afretador a sua gestão comercial.*

Dessa forma, deve ser permitida a tomada de créditos com fundamento no inciso IV, revertendo-se as glosas.

Ainda, cito também os seguintes precedentes deste e. CARF:

> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL OU ARRENDAMENTO. DUTOS. TERMINAIS. PRÉDIOS. TERRENOS. POSSIBILIDADE.
>
> Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas o arrendamento ou aluguel de dutos e terminais aquaviários, além de prédios, terrenos e bases e outros bens utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.
>
> (Processo nº 16682.720968/2018-00; Acórdão nº 3201-009.950; Relator Conselheiro Hélcio Lafetá Reis; sessão de 26/10/2022)
>
> 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.
>
> (Processo nº 16682.720339/2014-48; Acórdão nº 3402-002.923; Relator Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto; sessão de 23/02/2016)

Por fim, cumpre destacar que recentemente foi editada a Súmula CARF nº 188, nos seguintes termos:

> Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Analisando os julgados que embasaram a referida súmula, verifica-se que o entendimento exarado se refere aos casos em que os veículos de transporte de carga ou de

DOCUMENTO VALIDADO

passageiros não participam propriamente do processo produtivo ou da prestação de serviço do contribuinte. No presente caso, restou devidamente demonstrado que é através dos dutos e das embarcações que a recorrente transporta o petróleo, seus derivados ou gás natural, efetivando a sua prestação de serviço, sendo tais itens perfeitamente enquadrados na condição de máquinas e equipamentos na atividade desenvolvida pela empresa, razão pela qual entendo pela não subsunção do caso concreto ao entendimento sumulado, inexistindo, por conseguinte, inobservância ao enunciado de súmula do CARF, nos termos do artigo 85, inciso VI, do RICARF.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas aos gastos com locação de dutos e terminais e afretamento de embarcações.

2.3 DOS CRÉDITOS APURADOS SOBRE AQUISIÇÕES DE EMBARCAÇÕES

Neste tópico, a autoridade fiscal verificou que a recorrente se apropriou, de forma imediata e integral, de créditos de depreciação por ocasião da aquisição de embarcações ("navios-tanque"), com base no artigo 3º, parágrafo §1º, inciso III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, c/c art. 1º, inciso XII, da Lei n° 11.774/2008, alterado pela Lei n° 12.546/2011.

Por pertinente, transcreve-se os dispositivos supramencionados:

> **Leis nº 10.637/02 e 10.833/03**
>
> Art. 3º **Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a**:
>
> (...)
>
> VI - **máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços**;
>
> § 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor**:
>
> (...)
>
> III - **dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês**;
>
> **Lei nº 11.774/2008**
>
> Art. 1º **As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º**

DOCUMENTO VALIDADO

> **da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma:
>
> (...)
>
> XII – **imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012**.
>
> (**Grifamos**)

Intimada durante o procedimento de fiscalização, a recorrente prestou os seguintes esclarecimentos acerca da apropriação imediata dos créditos relativos à aquisição de embarcações (navios-tanque):

> As embarcações enquadram-se como máquinas e equipamentos, tendo sido assim tratadas de modo expresso no art. 2º da Lei 11.051/2004, regulamentada pelo Decreto nº 6.909/2009, em cujo Anexo consta o NCM 8901.20.00 (navio-tanque).

Por pertinente, transcreve-se também os referidos dispositivos:

> **Lei nº 11.051/2004**
>
> Art. 1º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão utilizar crédito relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à razão de 25% (vinte e cinco por cento) **sobre a depreciação contábil de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em regulamento, adquiridos entre 1º de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2010, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente**.
>
> (...)
>
> Art. 2º **As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 2 (dois) anos, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 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 dos bens de que trata o art. 1º desta Lei**.
>
> (**Grifamos**)
>
> **Decreto nº 6.909/2009**
>
> Art. 3º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão utilizar crédito relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à razão de vinte e cinco por cento sobre a depreciação contábil de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, adquiridos entre 1º de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2010, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.
>
> Parágrafo único. **As máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, de que trata o caput, estão relacionados no Anexo a este Decreto, classificados conforme os códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos**

DOCUMENTO VALIDADO

Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006. (**Grifamos**)

Entre vários itens, no Anexo do Decreto nº 6.909/2009 foi relacionado o código NCM 8901.20.00, relativo a **navios-tanque**.

Por sua vez, a autoridade fiscal manifestou o entendimento de que "*[...] a classificação dos navios-tanque na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) encontra-se na Seção XVII – "MATERIAL DE TRANSPORTE", no Capítulo 89 destinado a "Embarcações e estruturas flutuantes", na codificação 8901.20.00, não se confundindo com outras classificações na NCM destinadas a máquinas, aparelhos, instrumentos ou equipamentos*", razão pela qual não seria permitido à recorrente utilizar a opção pelo desconto dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins imediatamente conforme previsto no inciso XII do art. 1º da Lei nº 11.774/2008.

Dessa forma, desconsiderou o desconto imediato dos créditos das contribuições, com base na legislação supracitada, concedendo, entretanto, os créditos da depreciação usual prevista no art. 1º, § 1º, da IN SRF 457/2004, observando o disposto na IN SRF nº 162/1998 quanto ao prazo de vida útil (20 anos) e à taxa anual de depreciação (5%) para embarcações.

No mesmo sentido, o v. acórdão recorrido asseverou que "*[...] não se pode aplicar a analogia pretendida pelo sujeito passivo, qual seja, a de classificar "embarcações" como sendo espécie do gênero "máquinas e equipamentos", com base no disposto no Decreto nº 6.099/2009, que regulamentou o art. 2º da Lei nº 11.051/2004. Afinal, não há lacuna a ser preenchida no art. 1º, inciso XII, da Lei 11.774/2008, estando o seu objeto perfeitamente delimitado*".

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente defende que a aquisição de embarcações para emprego em afretamentos à Petrobras é parte da atividade prevista no seu objeto social, dando direito ao crédito nos termos do art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo que, no regime especial de creditamento previsto na Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011, pode aproveitar os créditos na forma nele prevista, em prazo reduzido, ao tempo em que se aplica também a empresas prestadoras de serviços.

Alega, ainda, que, sendo as máquinas e os equipamentos instrumentos projetados para alcançarem um determinado objetivo, dotados de automação, que utilizam energia e empregam força para desenvolver a finalidade a que se propõem, indubitavelmente, as embarcações se enquadram nesse conceito.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Com base no posicionamento já exposto no tópico anterior, compreendo que as embarcações também estão compreendidas no artigo 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que trata do direito de apuração de créditos em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

DOCUMENTO VALIDADO

Como consectário lógico, entendo ter sido adequada a apropriação de créditos de forma imediata, nos termos autorizados pelo artigo 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/08.

Frise-se que a legislação federal que disciplina as contribuições ao PIS e da COFINS não-cumulativas (mais especificamente a Lei nº 11.051/2004, regulamentada pelo Decreto nº 6.909/09) corrobora a interpretação dada pela recorrente, ao expressamente relacionar o código NCM 8901.20.00, relativo a **navios-tanque**, na condição de "máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos", para fins de creditamento.

Ainda, não subsiste a interpretação restritiva pretendida pela autoridade fiscal, que se baseou em disposições da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, em detrimento da interpretação aplicável à legislação específica das contribuições ao PIS e da COFINS, que suportam a apropriação nos termos em que foi realizada.

Neste sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF, em casos da própria recorrente:

> AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO IMEDIATA. POSSIBILIDADE.
>
> A interpretação do disposto no art. 1º da Lei nº 11.774/2008, que permite a apropriação imediata de crédito sobre o valor de aquisição do ativo, comporta a inclusão de quaisquer máquinas e equipamentos, o que inclui as embarcações, desde que utilizadas para a prestação de serviços ou produção de bens. Inadequação da classificação fiscal da TIPI sobre máquinas e equipamentos para a restrição interpretativa, devendo-se buscar um sentido próprio na legislação do PIS e da COFINS.
>
> (Processo nº 16682.901562/2018-18; Acórdão nº 3301-010.377; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 22/06/2021)
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. POSSIBILIDADE.
>
> A aquisição de embarcações utilizadas no processo produtivo ou na prestação de serviços gera direito ao desconto de crédito, sendo que, tratando-se de regime especial de creditamento, tal crédito pode ser apropriado na forma prevista na lei instituidora do benefício, em prazo reduzido, observados os demais requisitos da lei.
>
> (Processo nº 16682.720968/2018-00; Acórdão nº 3201-009.950; Relator Conselheiro Hélcio Lafetá Reis; sessão de 26/01/2022)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para reverter as glosas referentes ao creditamento imediato relativo às aquisições de embarcações (navios-tanque), nos termos autorizados pelo artigo 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/08.

DOCUMENTO VALIDADO

2.4 DOS CRÉDITOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS NA CONDIÇÃO DE INSUMO

Neste tópico, a autoridade fiscal relacionou notas fiscais relativas a "prestação de serviços de locação de lanchas/barcos e respectiva tripulação" das fornecedoras MEE e Mundial, fundamentando a glosa no entendimento de que "*[a] locação de embarcação não se encontra contemplada entre as hipóteses que de forma exaustiva foram listadas pelo legislador para fins apropriação de créditos de PIS/Cofins*", entendimento este mantido pelo v. acórdão recorrido.

Em sua defesa, a recorrente ressalta que as notas fiscais glosadas, emitidas pela MEE, são referentes à contratação de serviços de *"locação de lancha para o transporte de pessoas e pequenos volumes para o atendimento 24 horas/dias, às demandas das Unidades da TRANSPETRO (...)",* e que as notas fiscais glosadas, emitidas pela MUNDIAL, são referentes aos "*(i) serviços de manutenção e tripulação das lanchas Detran e Renor pertencentes à TRANSPETRO (Contrato n° 4600009918) e de (ii) serviços de apoio de uma embarcação com tripulação e equipada para auxílio nas operações de navios nas monobóias da TRANSPETRO/DTO/TA/RS/OP2 (Contrato n° 4600011217)".*

Neste sentido, sustenta que os contratos anexados à Impugnação deixam claro que, por meio desses serviços, garantia-se a amarração e desamarração de navios, o transporte de pessoal, o apoio nas rotinas de manutenção, execução de exercícios simulados no mar e combate a emergências nas monobóias do Terminal, dentre outros. O caso é de contratações essenciais e relevantes que, visivelmente, constituíam insumos para a contribuinte. Sem eles, os navios em operação nos Terminais Aquaviários e Marítimos da TRANSPETRO restariam sem suporte.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Considerando que o reconhecimento do direito ao crédito na condição de insumo depende da análise da atividade desenvolida pela empresa, transcrevo os seguintes excertos do Recurso Voluntário no qual a recorrente demonstra a utilização das lanchas no desenvolvimento de sua atividade:

> *[...] no caso do Terminal Marítimo Almirante Soares Dutra, as lanchas contratadas serviam ao transporte de pessoal, amarração, entrega de provisões etc. Das informações outrora prestadas à Fiscalização, infere-se que:*
>
> > *"5.6 Rebocadores e Serviços Portuários O terminal possui um rebocador para auxílio às manobras. À critério do Capitão de Manobras e do Comandante do navio o rebocador poderá passar cabo e fazer operação de 'pull-back'. Lanchas para transporte de pessoal: Este serviço deve ser solicitado através do Agente do navio. Tais embarcações estão sujeitas à inspeção pelo Supervisor de Segurança Portuária ou equipe de segurança patrimonial no cais do Trapiche. Vide item 7.3.2 Lancha de amarração: O Terminal possui serviço de amarração constituído de duas lanchas para auxílio nas manobras de amarração/desamarração e conexão/desconexão de mangotes. Lanchas para entrega de provisões: Assim como a lancha para transporte de pessoal, este serviço é providenciado pelo Agente do navio. O fornecimento das provisões depende de autorização prévia do Capitão de Manobra. Se efetuado com o navio amarrado*

DOCUMENTO VALIDADO

deverá ser feito, preferencialmente, à luz do dia. Tais embarcações estão sujeitas à inspeção pelo Supervisor de Segurança Portuária no cais do Trapiche. (...).

8.5 Serviços Relevantes no Porto 8.5.1 Reparos de navios Reparos de navios são permitidos somente no fundeadouro C (CHARLIE). 8.5.2 Lanchas de apoio: As lanchas de apoio para fornecimento materiais de custeio e rancho devem ser acionadas através do Agente do navio. As operações dessas lanchas no costado do navio devem atender aos requisitos de segurança e serem previamente autorizadas pelo Terminal."[11]

Do exposto, essas lanchas podem ser segregadas em três grandes grupos: (i) lanchas de amarração; (ii) lanchas para transporte de pessoal; e (iii) lanchas para entrega de provisões e apoio.

(...)

Todas as lanchas em questão, nas três modalidades em que utilizadas, revelam-se essenciais às atividades conduzidas pela TRANSPETRO.

Em primeira linha de análise, verifica-se que as lanchas usadas durante a operação de navegação têm utilidades múltiplas, sendo essenciais à atividade de transporte de combustíveis, porquanto servem ao deslocamento de pessoas e equipamentos da costa ou porto até os navios que realizam dito transporte.

(...)

Ao contrário dos escaleres ou "baleieiras", as lanchas têm uma capacidade de carga superior, por mais que sua navegabilidade ("seaworthiness") seja inferior.

Servem basilarmente ao deslocamento de pessoas e mercadorias da costa ou porto até a embarcação principal, como bem esclarece o Direito Marítimo.21 Este uso das lanchas ("launch" ou "motorboat"22, a depender das características técnicas do objeto), precisamente, mantém os navios em bom funcionamento, (...)

No caso da TRANSPETRO, para além dos itens destacados, as lanchas também são essenciais para aproximação do navio para amarração, que necessita de um tipo especial: as "mooring boats", ou "lanchas de amarração".

Por meio da amarração em tela, unta-se a acostagem de uma embarcação a um cais ou a outra embarcação, por meio de enlaçamento a partir de cabos fixados no casco, necessário ao "estacionamento" da embarcação em dado ponto.

(...)

A atividade de amarração, objeto dos contratos de locação de lanchas em apreço, juntamente com o conjunto de cabos a ela inerentes, evidentemente, é de importância capital ao desenvolvimento da atividade marítima. Dela depende a

[11] TRANSPETRO. Informações Portuárias – TEDUT: Terminal Marítimo Almirante Soares Dutra. 5. ed. Rio de Janeiro: 2015, p. 16 e 34. Disponível em: < http://www.transpetro.com.br/data/files/B7/B4/73/3F/76E59610F970D59691AAF9C2/Tedut%20english%202015.pdf >. Acesso em 27 jan. 2021.

DOCUMENTO VALIDADO

estabilização de uma embarcação principal; o que fica a depender, em parte das operações da TRANSPETRO, como visto, das "mooring boats" contratadas.

Especificamente, as instalações dos terminais da Recorrente detêm serviços de "mooring boats", com duas lanchas que auxiliam na amarração e desamarração das embarcações.

O modelo de amarração dessa operação, essencial à atividade da TRANSPETRO, consiste no SPM ("Single Point Mooring"), que consiste numa boia de carga ancorada offshore, como ponto ideal da amarração, mormente utilizada para conectar embarcações que descarreguem gases ou produtos líquidos.

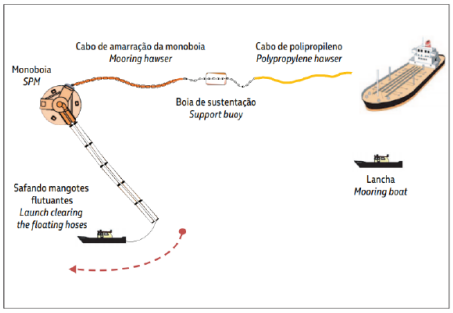
(...)

As duas monoboias instaladas em alto-mar, in casu, caracterizam-se como verdadeiros aportes à terminal oceânico que somente com o auxílio de lanchas é capaz de instrumentalizar a conexão entre (i) o cabo de amarração da monoboia ("mooring hawser"); (ii) a boia de sustentação ("support buoy"); (iii) cabo de propileno; e (iv) a embarcação final.

A precisão técnica dessa operação, ressalte-se, é essencial, pois a divisão da amarração em etapas, por meio da "mooring hawser", garante maior liberdade aos polos envolvidos, bem como garante maior resistência à avarias, (...)

E todos esses passos dependem das "mooring boats", a saber, das lanchas alugadas pela TRANSPETRO, conforme elucida a ilustração abaixo:

F – Aproximação do navio para amarração

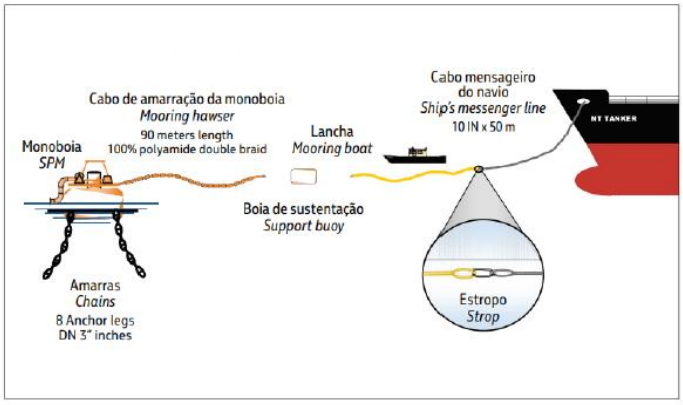


Resgatando-se as 4 fases do referido processo de SPM, utilizado pela TRANSPETRO, tem-se que a essencialidade das lanchas alugadas é ainda mais evidente, porquanto permite a conexão entre o cabo de amarração da monoboia ("mooring hawser") e os navios parados a cerca de 200 metros das boias em tela, dando sustentação ao atar o cabo de mensageiro do navio ao cabo de polipropileno.

Neste processo SPM, sequer poderiam a "moorings boats" ligar diretamente o cabo mensageiro e o "mooring hawser". É que este fracionamento busca reduzir riscos, à medida que garante maior precisão, como bem esclareceu Grzergorz Rutkowski. Confira-se:

DOCUMENTO VALIDADO

H – Lancha conectando cabo mensageiro



Ademais, as lanchas contratadas, em paralelo, também são essenciais e relevantes ao permitir o transporte de pessoal (tanto aporte técnico quanto o suporte de convívio social), em função da óbvia necessidade de que pessoas físicas sigam para as estruturas "offshore", comuns à atividade de transporte de combustíveis da TRANSPETRO.

(...)

Ora, tanto o deslocamento de pessoas quanto a instrumentalização dos navios operados pela TRANSPETRO demandam que sejam aportados pessoas, mantimentos, utilidades de manutenção e outros elementos capitais ao desenvolvimento da navegação.

Por essa razão, precisamente, a TRANSPETRO vê-se obrigada a contratar serviços de aluguel de lanchas tripuladas, que servem às referidas atividades de transporte de pessoas, entrega de provisões e apoio.

Diante disto, restando demonstrado que os gastos com serviços de operação de lanchas tripuladas são essenciais para o desenvolvimento da atividade de transporte de petróleo e gás natural em campos marítimos, dependente de transporte de pessoas, entrega de provisões e apoio, deve ser revertida a glosa para reconhecer o direito ao crédito apropriado na condição de insumo.

Reitere-se uma vez mais o entendimento fixado no julgamento do REsp nº 1.221.170 pelo STJ, no sentido de que não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto.

Neste sentido, merece transcrição excerto do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17 dezembro de 2018:

3. INSUMO DO INSUMO

45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade

DOCUMENTO VALIDADO

aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

46. **Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.**

47. **Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui "elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço", cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo**.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

Reconhecendo o caráter de insumos aos serviços portuários necessários ao processo produtivo do contribuinte, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

SERVIÇOS PORTUÁRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Em razão das operações de importação e exportação, tanto de matérias-primas como dos produtos acabados, **as despesas com serviços portuários mostram-se essenciais ao processo produtivo da empresa nas etapas iniciais e finais**. Além disso, **os serviços portuários permitem** o envio das mercadorias até o destino final e permite **a continuidade de suas atividades fabris**.

(Processo nº 10314.720217/2017-14; Acórdão nº 9303-011.412; Relator Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire; sessão de 15/04/2021)

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMOS.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à Cofins refere-se aos produtos e serviços necessários ao processo produtivo. Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa na atividade exercida pela recorrente os gastos incorridos com (i) serviços prestados no mineroduto; (ii) aluguel de veículos, de máquinas e equipamentos; (iii) **locação de dragas, reboque, serviço**

DOCUMENTO VALIDADO

> **de rebocador e portuários**; (iv) serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos; (v) serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagens, análises físicas e químicas; (vi) usinas manutenção e conservação; (vii) obras de construção civil e (viii) combustíveis.
>
> Aos créditos concedidos em relação (i) aos serviços prestados no mineroduto e (ii) a obras civis e outros serviços sobre máquinas e equipamentos devem ser respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. III, do § 1° do art. 3° das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.
>
> (Processo nº 10680.901872/2012-81; Acórdão nº 3201-003.328; Relator Conselheiro Winderley Morais Pereira; sessão de 31/01/2018)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reverter as glosas relativas aos serviços de operação de lanchas tripuladas.

3 DOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE RECUPERAÇÃO DE DESPESAS

Durante o procedimento fiscal, a recorrente foi intimada a esclarecer, apresentando a respectiva fundamentação legal, os motivos pelos quais os valores escriturados na conta contábil 35192090 – "ORDO – Recuperação de Despesas" não foram incluídos na base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS.

Extraído e analisado o razão da referida conta contábil, no ano de 2016, verificou-se que, além de devoluções por parte dos fornecedores de serviços, de valores pagos a maior, por conta de medições incorretas, estão também escriturados valores relativos a ressarcimentos por parte dos fornecedores de serviços pelo uso, por estes fornecedores, de telefone, água, energia elétrica, transporte, refeições, fotocópias etc, todos disponibilizados pela recorrente e identificados na conta de contrapartida 21011010 – "Fornecedores País". Segundo a empresa, tais valores não foram submetidos à tributação por não configurarem, contábil ou juridicamente, receita, uma vez que não houve acréscimo patrimonial, mas simples ressarcimento de despesas.

Por sua vez, a autoridade fiscal entendeu que tais valores não seriam enquadráveis no rol de exclusões das bases de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, razão pela qual seriam tributáveis, uma vez que as referidas contribuições incidem sobre toda e qualquer receita, independentemente da denominação e da classificação contábil.

Neste sentido, citou o artigo 44 da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, que assim dispõe:

> Art. 44. Integram a receita bruta operacional:
>
> I - o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
>
> II- o resultado auferido nas operações de conta alheia;
>
> III - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

DOCUMENTO VALIDADO

No mesmo sentido, o v. acórdão recorrido asseverou que "*[...] não restam dúvidas de que as recuperações de custos são parte integrante da receita bruta operacional (fato gerador das contribuições), inexistindo previsão legal para a sua exclusão da base de cálculo*".

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente defende que a mera recuperação ou ressarcimento de despesas não configura receita para fins de tributação pelas contribuições ao PIS e da COFINS. Trata-se de ingressos que constituem mera recomposição patrimonial, de modo que (i) não produzem reflexo positivo na variação do patrimônio e, tampouco, (ii) decorrem do desempenho das suas atividades empresariais.

Entendo que assiste razão à recorrente.

No que se refere às contribuições ao PIS e da COFINS no regime não-cumulativo, é frequente o entendimento de que todo ingresso configura receita tributável, uma vez que a legislação estabelece que tais contribuições incidem "sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Assim, só não estariam submetidos à tributação aqueles valores expressamente excluídos por lei.

Com a devida vênia, tal entendimento desconsidera a premissa básica de que, ainda que todas as receitas sejam tributáveis, nem todo ingresso é propriamente uma receita.

Por serem pertinentes diretrizes contábeis, merecem transcrição as definições de "receita" trazidas pelos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC nº 30 e 47:

> **CPC Nº 30**
>
> 7. Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.
>
> **CPC Nº 47**
>
> Receita – Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

Neste sentido, Geraldo Ataliba leciona que "*[e]ntrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que recebe*"[12].

[12] ATALIBA, Geraldo. ISS e Base Imponível. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário,* 1° vol, Revista dos Tribunais, São Paulo: 1978, p. 88.

DOCUMENTO VALIDADO

Da mesma forma, José Antônio Minatel destaca que "*[...] nem todo ingresso pode ser tomado como receita, mas somente aquele dotado da marca da definitividade, que assegure disponibilidade e titularidade dos recursos financeiros sem qualquer obrigação que lhe corresponda, e que tenha como causa a remuneração de negócio jurídico concernente aos atos relacionados com o exercício de atividade empresarial*" [13].

Conforme previsto no artigo 1º, §1º, das Leis nº 10.637/2002 e n° 10.833/2003, o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica "*[...] compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976*".

Ainda que a lei traga a disposição "e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica", o conceito denotativo de receita bruta previsto no artigo 12 do Decreto-lei nº 7.598/77 auxilia na compreensão daquilo que pode ser entendido como receita:

> Art. 12. A receita bruta compreende:
>
> I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
>
> II - o preço da prestação de serviços em geral;
>
> III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
>
> IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Verifica-se, uma vez mais, uma forte relação entre receita e um resultado auferido em decorrência de uma atividade exercida pela empresa.

No presente caso, a atividade da recorrente não possui relação nenhuma com o fornecimento de telefone, água, energia elétrica, transporte, refeições, fotocópias, etc. São os fornecedores da recorrente que, ao prestarem tais serviços, são remunerados, e auferem receitas decorrentes de tais atividades.

Ao recuperar parte de tais despesas com os seus outros fornecedores que, por particularidades da atividade exercida pela empresa, também se utilizam de tais serviços, a recorrente não está auferindo receita nenhuma, está apenas recompondo o seu patrimônio na parte em que arcou com despesas usufruídas por terceiros.

Só haveria de se falar em receita caso a recorrente exigisse valor maior do que o efetivamente arcado para custear a referida despesa, o que jamais foi sequer cogitado.

[13] MINATEL, José Antônio. Conceito de receita e implicações tributárias. Palestra proferida no II Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET. In: *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito.* São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 757.

DOCUMENTO VALIDADO

Em relação ao artigo 44, inciso III, da Lei nº 4.506/64, que, ao dispor sobre o conceito de receita bruta operacional, para fins da legislação do imposto de renda, expressamente inclui "as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões", ainda que se admita a sua aplicação para as contribuições ao PIS e da COFINS, não me parece correta a interpretação a ele dada pelas autoridades lançadora e julgadora *a quo*.

Isto porque, salvo melhor juízo, o referido dispositivo não está tratando de recuperação de despesas usufruídas por terceiros, como no presente caso, mas de recuperação de despesas usufruídas pela própria empresa. Explica-se.

Nos termos do artigo 43 da Lei nº 4.506/64, o lucro operacional da empresa será formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas pela lei. Assim, exemplificativamente, se a empresa teve uma receita bruta de R$ 1.000,00 e despesas operativas no valor de R$ 600,00, o seu lucro operacional será de R$ 400,00, sendo este lucro objeto de tributação.

Agora, imaginemos que, do valor pago ao seu fornecedor de R$ 600,00 (e deduzido na apuração do lucro operacional do mês anterior), a empresa recupere parte do custo com o tomador do seu serviço, no valor de R$ 100,00. Considerando que os R$ 100,00 recuperados haviam sido deduzidos para fins de apuração do lucro operacional da entidade, faz sentido que ele integre a receita bruta operacional do mês em que auferido, para que aquela parcela que foi deduzida anteriormente seja efetivamente objeto de tributação, após as deduções permitidas. Em tal situação, a recuperação de despesa representa um inegável reflexo positivo no patrimônio da empresa.

Por outro lado, no caso de recuperação de despesas usufruídas por terceiros, a questão é totalmente distinta.

A empresa arca com o custo de determinados serviços que foram usufruídos por ela, mas também por terceiros. Digamos, exemplificativamente, que ela tenha arcado com despesas de R$ 600,00, sendo R$ 500,00 relativos a serviços por ela utilizados e R$ 100,00 utilizados por terceiros. A recorrente irá deduzir da apuração do seu lucro real apenas as despesas operativas (R$ 500,00) e não os R$ 600,00, uma vez que R$100,00 se referem a antecipação de custo do seu fornecedor. Assim, ao arcar com o custo de R$ 100,00, relativo aos serviços utilizados por terceiros, sem qualquer contrapartida, a empresa tem o seu patrimônio reduzido em tal valor. Por sua vez, ao recuperar tal custo, o seu patrimônio é tão somente recomposto, sem qualquer reflexo positivo.

Mutatis mutandis, entendo que, ao presente caso, se aplica o mesmo entendimento exarado na Solução de Divergência COSIT nº 23, de 23 de setembro, de 2013, que analisou a dedutibilidade das despesas incorridas sob o regime contratual de *cost-sharing*, para fins de IRPJ, e a (não) incidência das contribuições ao PIS e da COFINS sobre os reembolsos, nos termos da ementa ora transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

EMENTA: **É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar**; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. **Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo: a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora**; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada; c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata. DISPOSITIVOS LEGAIS: arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(**Grifamos**)

Por tais motivos, entendo que a recuperação de despesas no presente caso não deve ser objeto de tributação pelas contribuições ao PIS e da COFINS.

Em sentido semelhante, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

RECUPERAÇÃO DE ENCARGOS E DESPESAS.

Lançamentos que não representem ingressos de receita oriundos das atividades típicas das instituições financeiras não podem ser alcançados pela incidência da COFINS.

(Processo nº 15504.726266/2018-10; Acórdão nº 3402-009.914; Relator Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares; sessão de 29/09/2022)

RESSARCIMENTO DE DESPESAS COMPARTILHADAS. CONCEITO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO.

A ausência da classificação de algum tipo de ingresso financeiro em um contribuinte não deve ser imediatamente classificado como receita tributável para PIS/COFINS pelo mero fato de não constar da lista excludente e exaustiva dos §3º, dos arts. 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Os ingressos precisam possuir os requisitos necessários à sua classificação como receitas tributáveis, nos termos da legislação específica. O ressarcimento de despesas compartilhadas, que tenham sido inicialmente aportadas por uma das partes, em valor superior à sua quota de participação, em benefício de terceiros, assim contratualmente definidos, não pode ser classificado como receita tributável, sendo mera recomposição do estado patrimonial.

(Processo nº 11080.730216/2016-42; Acórdão nº 3402-011.075; Relator Conselheiro Jorge Luis Cabral; sessão de 28/09/2023)

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. NÃO INCIDÊNCIA.

Os ingressos que a pessoa jurídica perceba a título de efetiva recuperação de custos e despesas não constituem receita para fins de tributação por meio do PIS, notadamente por significarem mero estorno daqueles dispêndios anteriormente incorridos e não, como seria indispensável, aquisição de direito novo.

(Processo nº 16327.001468/2005-91; Acórdão nº 3402-007.628; Relatora Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne; sessão de 26/08/2020)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para afastar a exigências das contribuições ao PIS e da COFINS sobre os valores relativos à recuperação de despesas.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do v. acórdão recorrido, e, no mérito, dar-lhe integral provimento, para o fim de:

a) reverter as glosas relativas às despesas com docagens e paradas programadas;

b) reverter as glosas relativas aos gastos com locação de dutos e terminais e afretamento de embarcações;

c) reverter as glosas referentes ao creditamento imediato relativo às aquisições de embarcações (navios-tanque), nos termos autorizados pelo artigo 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/08;

d) reverter as glosas relativas aos serviços de aluguel de lanchas tripuladas;

DOCUMENTO VALIDADO

e) afastar a exigências das contribuições ao PIS e da COFINS sobre os valores relativos à recuperação de despesas.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luiz Carlos de Barros Pereira**, Redator designado

Peço vênia ao eminente Relator para divergir de parte do resultado proferido acima, expondo, a seguir, as razões pelas quais o colegiado, por voto de qualidade, manteve as glosas relativas aos serviços de aluguel de lanchas tripuladas.

Neste item a fiscalização efetuou glosa dos créditos de PIS e COFINS relacionadas as notas fiscais relativas a "prestação de serviços de locação de lanchas/barcos e respectiva tripulação" das fornecedoras MEE e Mundial.

A descrição destes serviços eram *"locação de lancha para o transporte de pessoas e pequenos volumes para o atendimento 24 horas/dias, serviços de manutenção e tripulação das lanchas Detran e Renor pertencentes à TRANSPETRO e serviços de apoio de uma embarcação com tripulação e equipada para auxílio nas operações de navios nas monobóias da TRANSPETRO/DTO/TA/RS/OP2 ".*

Também consta do Recurso Voluntário a descrição mais pormenorizada destas atividades e já reproduzidos neste acordão.

Penso que não assiste razão ao recorrente.

A recorrente apesar da extensa e pormenorizada descrição da atividade não logrou êxito para utilizar-se do crédito de PIS COFINS com base no entendimento do critério de essencialidade relevância previsto no REsp nº 1.221.170.

Essencialidade seria a necessidade de o item constituir "elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. A relevância, por sua vez, consiste no item "cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção".

Diante do exposto voto por manter a glosa no item "prestação de serviços de locação de lanchas/barcos e respectiva tripulação".

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira

DOCUMENTO VALIDADO