



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720974/2018-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-007.462 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2020
Recorrente PETROBRAS TRANSPORTE S/A - TRANSPETRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

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

Inexiste na legislação em vigor dispositivo legal que autorize a tomada de créditos em relação a valores de despesas de depreciação havidas com gastos realizados com manutenção das embarcações ("docagens") e dos dutos e terminais ("paradas programadas"). A legislação de regência confere direito a créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, não alcançando os gastos acima citados.

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

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

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

Inexiste previsão legal para a apropriação de créditos relativos a aquisição de ativo imobilizado de forma imediata e integral. A possibilidade de apropriação definida no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, aplica-se tão-somente a locação de "prédios, máquinas e equipamentos", ao passo que nos casos de bens ativáveis, o creditamento deve ser realizado com base no art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/03 e seguindo a regra contida no inciso III do §1º do mesmo artigo, que prevê a necessidade de que o bem seja ativado e seu creditamento realizado com base na depreciação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito sobre arrendamento (aluguéis) de dutos e terminais e embarcações.

(documento assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias, Tom Pierre Fernandes da Silva (Presidente). Ausentes os conselheiros Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto e Mara Cristina Sifuentes, substituída pelo Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Trata o presente processo da análise de Declarações de Compensação transmitidas com fundamento em pagamento a maior ou indevido de Cofins não-cumulativa, no montante de R\$ 18.471.142,06 (dezoito milhões, quatrocentos e setenta e um mil, cento e quarenta e dois reais e seis centavos), referente ao período de apuração de junho de 2013.

Ao analisar as referidas Dcomps, a fiscalização concluiu, por meio do Despacho Decisório nº 093/2013 (fls. 34/56), pelo não reconhecimento do direito creditório pleiteado, e, em consequência, pela não homologando das correlatas compensações, sob o fundamento de que o desconto dos supostos créditos apurados sobre depreciação dos gatos com paradas programadas para manutenção não possui previsão legal, bem como, é afastado pelo Ato Declaratório Interpretativo – ADI SRF nº 03/2007.

De acordo com a fiscalização, “o referido Ato Declaratório Interpretativo dispõe que a parcela relativa ao crédito apurado sobre determinada despesa/gasto somente poderá ser utilizada para reduzir o valor da COFINS devida desde que não tenha sido considerada como custo na apuração do resultado do exercício”, uma vez que “os créditos da não-cumulatividade não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes. Ou seja, tal parcela deverá ser tratada como crédito descontável ou como custo no resultado do exercício, nunca como ambos”. (fl. 149)

Da mesma forma, a fiscalização conclui que “não é ao aluguel de qualquer tipo de instalação a que a lei alude como despesa apta a gerar crédito, mas tão somente ao aluguel da edificação do tipo prédio ou ao aluguel de máquinas e de equipamentos, e os dutos e terminais, não obstante se constituírem instalações utilizadas pela interessada 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.” (fl.153)

Cientificada da decisão, a empresa apresentou manifestação de inconformidade (fls.) alegando, em síntese que:

- a) A fiscalização aplicou interpretação restritiva ao conceito de insumo, contrariando os critérios da essencialidade e imprescindibilidade firmados em sede de repercussão geral pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR;
- b) Os serviços de manutenção, docagem e paradas programadas são insumos passíveis de creditamento de PIS/COFINS, uma vez que são necessários à garantia da prestação do serviço de transporte de combustível por meio de embarcações e dutos, estando diretamente vinculados à atividade econômica desempenhada pela TRANSPETRO;
- c) No caso da docagem, o dever de manutenção das embarcações não só é imprescindível, como é uma imposição com exigência rigorosa dos órgãos competentes, como a Marinha do Brasil, a ANTAQ, a ANP e diversos órgãos de controle ambiental, como CETESB, CONAMA e outros, para autorizar o uso e circulação de qualquer navio no transporte de petróleo ou gás no País;
- d) Quanto ao creditamento decorrente dos encargos de depreciação, defende que tais gastos foram incorporados ao valor do ativo sobre os quais os serviços ou partes e peças foram aplicados, para subsequente dedutibilidade através dos encargos de depreciação do ativo, em rigorosa obediência ao disposto na Deliberação CVM nº 583/2009, que aprovou e tornou obrigatória a sua adoção, para as companhias abertas e suas subsidiárias, caso da Transpetro, do Pronunciamento Técnico CPC 27, que trata do ativo imobilizado. Contudo, ressalta que, embora estejam registradas em contas no ativo imobilizado, estas seriam verdadeiras despesas de manutenção dos tanques e das embarcações, necessárias e vinculadas à realização do objeto social da TRANSPETRO e, por conseguinte, ao faturamento desta;
- e) No que se refere aos alugueis e arrendamentos, explica que os mesmos dizem respeito às instalações que viabilizam o ingresso, transbordo, com ou sem depósito, e transporte por outros meios que não os navios, para escoamento do petróleo ou gás natural e respectivos derivados na distribuição entre refinarias e outros. Ademais, os pagamentos de alugueis ou contraprestações associadas ao arrendamento de dutos, terminais e embarcações geram receitas tributadas pelo PIS e pela COFINS e, assim, conferem-lhe direito subjetivo ao creditamento destas contribuições, nos termos do art. 3º, IV e V, da Lei n. 10.637/2002 e Lei n. 10.833/2003;
- f) Por fim, sustenta que a conclusão do fisco de que, ao invés de crédito, haveria insuficiência de recolhimento não pode ser mantida diante da decadência, visto que o prazo para recompor a base de cálculo e os créditos tributários de PIS e de COFINS do mês de junho de 2013 já foram teria terminado em junho de 2018, conforme a regra do art. 150, §4º do CTN.

A DRJ/RJO, ao analisar a manifestação de inconformidade da empresa, concluiu pela sua improcedência, conforme se verifica pelo Acórdão n. 12-109.882 de 27/08/2019, cuja ementa é destacada abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2013 a 30/06/2013

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 aplicável às 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 só 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 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 nº 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2013 a 30/06/2013

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

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, não constituem normas complementares do direito tributário.

DOCTRINA. 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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2013 a 30/06/2013

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

O pedido de diligência/perícia não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-las prescindíveis, não acolher o pedido.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido, sem o que não pode ser homologada a compensação efetuada.

DECADÊNCIA. IMPERTINÊNCIA COM A MATÉRIA TRATADA

NOS AUTOS.

Em sede recursal, não cabe discussão acerca de matéria estranha ao objeto dos autos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário repisando os termos da manifestação de inconformidade, principalmente quanto ao seu direito de creditamento e correção de sua apuração e, ao final, requereu o provimento do recurso com a finalidade de reverter a decisão de piso de forma a ter o reconhecimento e a homologação dos referidos créditos.

O processo foi então encaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído para análise e voto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O Recurso é tempestivo, e reúne todos os requisitos de admissibilidade constantes na legislação, de modo que admito seu conhecimento.

Conforme destacado no relatório, o caso dos autos refere-se a pedido de compensação relativo a despesas com: serviços de manutenção, docagem e paradas programadas; despesas com arrendamento de dutos e terminais; e encargos de depreciação do ativo imobilizado.

Além disso, a recorrente defende ainda que a conclusão da fiscalização de que houve, na verdade, insuficiência de recolhimento do tributo não pode ser mantida diante da decadência, visto que o prazo para recompor a base de cálculo e os créditos tributários de PIS e de COFINS do mês de junho de 2013 já foram terminados em junho de 2018, conforme a regra do art. 150, §4º do CTN. Ocorre que, avaliando o despacho decisório e o acórdão da DRJ, resta claro que, apesar da insuficiência de recolhimento ser trazida no corpo da decisão, a questão não faz parte do dispositivo e sequer é alvo de cobrança no presente processo, motivo pelo qual não há como reconhecer deste argumento.

Assim, para que a seja possível enfrentar com a devida atenção e profundidade a lide objeto dos autos, inicia-se a presente análise com breves ponderações a respeito do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS e, em seguida, passa-se a análise individualizada de cada uma das despesas apontadas acima.

I - Do Conceito de Insumos

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº

10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nos 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da essencialidade. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão nº 9303003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

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

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial nº 1.246.317/MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elastecidos.

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

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de detetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

II – Dos créditos pleiteados pela recorrente

a) Serviços de manutenção, docagem e paradas programadas

Em seu recurso voluntário, a recorrente defende que faz jus ao crédito decorrente das despesas com manutenção e reparos de embarcações ("docagens") e das instalações de dutos e terminais ("paradas programadas"). Argumenta, nesta linha, que as mesmas são insumos essenciais à realização de sua atividade, tendo sido registrados no ativo imobilizado por determinação das regras contábeis (CPC 27), motivo pelo qual entende que os créditos devem ser sobre a depreciação dessas despesas.

Por sua vez, a fiscalização defende que, a despeito da pertinência em se demonstrar tais gastos no ativo imobilizado, e sua consequente depreciação contábil, as despesas de depreciação/amortização sobre eles apuradas não são aquelas para as quais a legislação prevê a hipótese de apuração de créditos descontáveis do PIS e da Cofins devidos mensalmente, nos termos do art. 3º, incisos VI, c/c o seu §1º, inciso III ("depreciação"), e VI, c/c o seu §1º, inciso III ("amortização"), das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Dessa forma, sustenta que a apuração dos créditos na forma pretendida pelo sujeito passivo somente é legalmente permitida 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 destes bens.

Entendo que essa questão possui duas variáveis: (i) o reconhecimento das despesas com manutenção, docagens e paradas programadas enquanto insumo; e (ii) a avaliação se a forma de creditamento apresentada no DACON foi correta e pode ser validada/homologada.

Quanto ao primeiro item, resta claro que a interpretação dada realizada pela fiscalização ao conceito de insumo é bastante restrita e não está em consonância com o entendimento fixado pelo STJ, tampouco com os precedentes deste Conselho. Despesas com manutenção – sejam elas programadas ou não – que sejam essenciais ao processo produtivo são, sim, insumos, tal qual demonstrou devidamente a recorrente.

Todavia, entendo que o ponto controvertido esteja na segunda variável: a forma como a empresa realizou o creditamento e apresentou as informações no DACON. Isto porque não se pode confundir as regras contábeis com as regras fiscais.

Entendo que a recorrente justificou corretamente o motivo pelo qual tais despesas foram registradas no ativo e, de fato, analisando as regras por ela apontadas, não parece haver qualquer dúvida quanto a isto. Por outro lado, o fato das despesas estarem registradas no ativo imobilizado não implica, necessariamente, que seu creditamento deve se dar da mesma forma que os bens ativados, uma vez que isto deve seguir as regras fiscais.

Conforme corretamente indicado pela DRJ, a apuração dos créditos relativos às despesas por meio de amortização/depreciação são aquelas taxativamente previstas nos termos do art. 3º, incisos VI, c/c o seu §1º, inciso III ("depreciação"), e VI, c/c o seu §1º, inciso III

("amortização"), das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Avaliando tais hipóteses, não se encontra a situação narrada pela recorrente.

Diante disso, entendo que, apesar de tais despesas serem passíveis de classificação como insumo, este não foi o pedido realizado pela recorrente, tendo em vista o que conta no PER/Dcomp e em seu DACON. Por tal motivo, diante da impossibilidade imposta pela legislação de que tais despesas sejam creditadas como parte do ativo e, assim, objeto de amortização/depreciação, voto pela manutenção da decisão de piso.

b) Arrendamento de dutos e terminais

Assim, como ocorreu no item acima, a discussão quanto ao arrendamento de dutos, terminais e embarcações perpassa por uma discussão conceitual. Primeiramente, a DRJ entendeu improcedente o pedido da recorrente por concluir que os contratos apresentados não seriam arrendamentos mercantis – os únicos permitidos pela legislação. Além disso, nega a possibilidade de creditamento com base no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, pelo fato de que dutos e terminais não se enquadram na definição de máquinas, equipamentos ou prédios.

Ora, quanto a esses pontos, deve-se concordar que a fiscalização novamente fez uso de interpretação extremamente restritiva e em dissonância com as regras atualmente vigentes.

Quanto a questão do arrendamento, entendo que as considerações tecidas pela fiscalização e pela DRJ são irrelevantes ao deslinde do caso. Isto porque, a mera descaracterização dos contratos apresentados pela recorrente da condição de arrendamento mercantil, implica, necessariamente, na conclusão de que se trataram de meros alugueis, o que, igualmente, é situação passível de creditamento caso preenchidos os demais requisitos.

Assim, o ponto central da discussão é a caracterização de dutos, terminais e embarcações nos termos do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Algumas considerações iniciais merecem atenção.

A primeira é que os contratos apresentados, como resta esclarecido pela própria DRJ, se referem aos dutos e terminais, incluindo os prédios e terrenos em que os mesmos estão inseridos. Portanto, “prédios”, no sentido compreendido pela fiscalização fazem parte dos créditos pleiteados.

A segunda é que o CARF tem apresentado entendimento diverso daquele apresentado pela fiscalização quanto a necessidade de que o aluguel de prédio seja restrito a edificação urbana, o que encontra guarida, inclusive, na Solução de Consulta COSIT n. 331/2017, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.

A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.

A Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IV; Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra); Lei nº 8.629, de 1993; Decreto nº 59.566, de 1966, art. 3º; e Decreto nº 4.382, de 2002, art. 9º. (grifo nosso)

A terceira é que 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 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.

c) Aquisição de embarcações

No que concerne à aquisição de embarcações, a fiscalização justifica a glosa no fato de que a recorrente teria se apropriado, irregularmente, de forma imediata e integral, de créditos de depreciação por ocasião das aquisições de embarcações, nos termos do art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/2008, alterado pela Lei nº 12.546/2011.

Ademais, entendeu que este dispositivo legal apenas permitiria o imediato creditamento na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, e que embarcações não se encaixariam neste conceito. Dessa forma, faltaria amparo legal para a pretensão do sujeito passivo.

Por sua vez, a recorrente defende que valeu-se da faculdade, a ela permitida, de reconhecer de forma imediata e integral o crédito de PIS/Cofins sobre as aquisições de embarcações, nos termos do regime especial aprovado pela Lei nº 11.774/2008 (com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011).

Argumenta que as embarcações no conceito de "máquinas e equipamentos", visto tratarem-se de *"instrumentos projetados para alcançar um determinado objetivo, dotados de automação, que utilizam energia e empregam força para desenvolver a finalidade a que se propõem"* (fl. 199).

Por fim, acrescenta que a própria Administração Pública, ao editar o Decreto nº 6.909/2009, que regulamentou dispositivos da Lei nº 11.051/2004, classificou as embarcações das posições NCM 89.01.20.00, 89.01.30.00 e 89.01.90.00 como máquinas e equipamentos.

Ora, os argumentos trazidos aos autos pela recorrente são genéricos e não permitem a conclusão de que a mesma estaria amparada por qualquer tipo de tratamento especial.

Ainda que se deva concordar, conforme já exposto no item anterior deste voto, que as embarcações sejam ferramentas para a execução da atividade fim da recorrente e que não na legislação conceito fechado para máquinas e equipamentos que impeça a conclusão de que as referidas embarcações podem ser enquadradas nesta categoria, não se pode dar razão à recorrente.

Diferentemente da situação dos alugueis, em que a constatação o enquadramento das embarcações enquanto máquinas e equipamentos permite o creditamento das despesas em parcela única e de forma integral, por expressa previsão legal contida no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, os casos em que estas são adquiridas e integralizadas ao patrimônio da empresa são enquadrados no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

O que implica em tratamento diferenciado para fins de creditamento, conforme se verifica pelos termos da referida lei, destacada abaixo:

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

[...]

IV - alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

[...]

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

[...]

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

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

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

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês. (grifo nosso)

Conforme se verifica claramente acima, as embarcações adquiridas e ativadas não só se enquadram em um inciso diferente do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, como seu creditamento

está sujeito a regras diversas das despesas com alugueis, conforme resta taxativamente indicado no inciso III do §1º acima destacado.

Diante disso, concluiu-se que, de fato, a recorrente realizou apropriação do crédito relativo à aquisição das embarcações de forma incorreta, vez que deveria ativar e depreciar nos termos acima indicados. Por tal razão, entendo que a glosa foi realizada corretamente, motivo pelo qual mantenho os termos da decisão de piso quanto a esse ponto.

Nestes termos, voto pelo conhecimento do recurso voluntário e, no mérito, pelo seu parcial provimento para reverter as glosas sobre aluguéis de dutos, terminais e embarcações.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias