



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721030/2018-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.577 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2023
Recorrente PETROBRAS TRANSPORTE S/A - TRANSPETRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. INSUMO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É possível 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") quando estes comprovadamente desempenharem funções-chave na atividade produtiva da empresa na condições equivalente a máquinas e equipamentos.

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.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, (i) para afastar o lançamento referente à devolução de medições de serviços e (ii) para reverter a glosa (a) sobre os aluguéis/arrendamento de dutos, terminais e (b) sobre as despesas com serviços de manutenção, docagem e paradas programadas, apropriada via encargos de depreciação; e (II) por maioria de votos, para reverter a glosa (i) sobre embarcações e (ii) sobre encargos de depreciação de embarcações, para que seja apurada na forma da Lei n 11774/2008, vencido, nesses tópicos, o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que não revertia as glosas.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração decorrentes da falta/insuficiência de recolhimentos no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, com apuração de créditos tributários no valor de R\$ 514.404.237,94 a título de COFINS e R\$ 95.916.086,15 a título de PIS.

Em síntese, a autuação pela fiscalização teria se pautado nas seguintes constatações: (i) desconto indevido de créditos apurados sobre despesas de depreciação com paradas programadas para manutenção; (ii) desconto indevido de créditos apurados sobre despesas de aluguéis ou arrendamento de dutos e terminais e de embarcações ; (iii) falta de recolhimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas relativas às recuperações de despesas; e (iv) desconto indevido de créditos apurados sobre aquisições de embarcações.

Cientificada da decisão, a empresa apresentou impugnação fiscal 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 n.º 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 legal 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 n.º 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; e
- f) Os reembolsos de despesas não configuram receita e, portanto, não estão sujeitos a tributação do PIS e da COFINS.

A DRJ/RJO, ao analisar a impugnação apresentada pela empresa, concluiu pela sua improcedência, nos termos da ementa destacada abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

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 n.º 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. EFEITOS.INAPLICABILIDADE.

Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp n.º 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 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 DEPRECIÇÃO. 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.º 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 7.132/83, e da Resolução BACEN n.º 2.309/96.

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

Inexiste previsão legal para o desconto dos créditos nos alugueis 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: 01/01/2014 a 31/12/2015

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. DOUTRINA. 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.

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: 01/01/2014 a 31/12/2015

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.

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário repisando os termos da manifestação de inconformidade, principalmente quanto ao seu direito de creditamento e correição de sua apuração e, ao final, requereu o provimento do recurso com a finalidade de reverter a decisão de piso de forma a cancelar o lançamento em sua totalidade.

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 lançamento fiscal de PIS e COFINS sobre o creditamento indevido de despesas com serviços de manutenção, docagem e paradas programadas, com arrendamento de dutos e terminais e de encargos de depreciação do ativo imobilizado. Além disso, houve lançamento diante da constatação da fiscalização de que os valores recebidos pela empresa a título de reembolso de despesas seriam receita tributável.

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 n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 dedetização 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 DICON foi correta e pode ser validada/homologada.

Quanto ao primeiro item, resta claro que a interpretação dada 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.

Ainda que esta turma tenha alterado o entendimento dominante em virtude das mudanças recentes de composição, entendo que não há que se distinguir as paradas programadas das manutenções que ocorrem diariamente. Isto porque, não é uma escolha da empresa parar suas atividades para realizar reparos e ajustes necessários, mas sim uma necessidade.

Neste sentido, a recorrente esclarece que *“a Docagem e a Parada Programada são processos fundamentais que mantêm a vida útil de um bem e serve para fazer reparos em falhas e defeitos mais graves, aqueles que uma manutenção simples não seria capaz de resolver. Tais serviços são realizados dentro de uma programação pré-agendada visto o tempo e os valores envolvidos”*.

Ademais, cabe chamar a atenção de que o contexto das paradas programadas da recorrente se diferenciam dos casos cotidianos que vemos no CARF. Isto porque, quando uma fábrica realiza uma parada programada, há a necessária interrupção de suas atividades como um todo. Por outro lado, a TRANSPETRO, pela natureza de suas operações e dos ativos sobre os quais se dará a manutenção (embarcações e dutos), não necessita parar completamente suas atividades. Ato reflexo, a situação que costuma gerar discussões de entendimento da turma – referente à possibilidade de concessão de créditos em momento/período em que não há qualquer atividade tributável – não se verifica no presente caso.

Por tal motivo, entendo que as glosas relativas a créditos com despesas com manutenção, docagem e paradas programadas apropriadas via encargo de depreciação devem ser revistas.

b) Aluguel/arrendamento de dutos, terminais e embarcações

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, terminais e embarcações 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, a 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 fixado 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 aluguéis 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) Reembolso de Despesas

No que se refere ao lançamento sobre reembolso de despesas, a fiscalização entendeu que se tratava de hipótese de incidência de PIS e da COFINS e que a empresa teria errado ao não proceder com os recolhimentos devidos sobre a recuperação de custos e despesas decorrentes de: (i) ressarcimentos recebidos em virtude do uso, por parte de seus fornecedores, de telefone, energia elétrica, transporte, refeições, fotocópias e outros; (ii) e a devolução de medições de serviços (pagamentos efetuados a maior).

O lançamento foi pautado no conceito de receita constante no inciso III do art. 44 da Lei nº 4.506, de 30/11/1964 e assim fundamentado:

“Veja-se inicialmente que não é possível enquadrar os valores auferidos pelo Contribuinte a título de ressarcimento por parte dos fornecedores pelo uso, por estes, de telefone, energia elétrica, transporte, refeições etc, por ele disponibilizados, no rol de exclusões das bases de cálculo do PIS e da Cofins permitidas pelas respectivas Leis. Por outro lado, verifica-se que estes valores somente vieram a ser auferidos pelo Contribuinte em virtude da disponibilização, por parte dele, de tais serviços/produtos a seus fornecedores, caracterizando-se assim como receita auferida em contraprestação do que foi disponibilizado e portanto passível de tributação pelo PIS e pela Cofins que incide sobre toda e qualquer receita, independentemente da denominação e da classificação contábil.

7.7 E de outra forma não poderia ser, haja vista o que dispõe o inciso III do art. 44 da Lei nº 4.506, de 30/11/1964. [...]

Desta forma, com base no exposto, proceder-se-á à exigência do PIS e da Cofins sobre os valores escriturados na conta 35192090 ORDO - Recuperação de Despesas.” (fl. 3617)

Por sua vez, a recorrente defende a retidão de sua conduta discorrendo de forma extensa e detalhada sobre o conceito de receita e esclarece que tais valores, apesar de contabilizados em conta denominada "Recuperação de Despesas", não configuram receitas novas, mas simples redução de despesas.

Explica que os prestadores de serviços terceirizados utilizam a sua estrutura física e compartilham com ela despesas como energia elétrica, telefones, refeitório, transporte, de modo que o reembolso das mesmas não se configura em receita e, portanto, não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Sobre esta questão, cabe ressaltar que, via de regra, o reembolso de despesas não se qualifica como receita, visto que possui destinação pré-determinada, o que já restou decidido pela Câmara Superior em decisão unânime:

REEMBOLSO DE DESPESAS MÉDICAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS. Os reembolsos de despesas médicas adiantadas pela empresa em nome dos seus empregados, posteriormente lhe sendo devolvidas a tal título, não se constituem em receita, mas sim em mera reposição de valores. Não há, portanto, o ingresso de uma receita nova, que afete o patrimônio da

Contribuinte, sendo apenas uma reposição de valor antecipado em favor de terceiros. À luz do conceito de receita estabelecido pelo art. 1º, da Lei n.º 10.637/2002, portanto, não haverá a tributação pelo PIS de meros ingressos na empresa que não se constituam no seu faturamento. (Acórdão 9303-007.866)

Assim, o que resta à presente análise é a verificação, no caso concreto, de que os valores em questão se tratam de mero reembolso e não de receita, cuja diferença reside, especificamente, na constatação de que o montante em questão seria idêntico ao valor inicialmente desembolsado e que, portanto, não representaria um novo ingresso positivo no caixa da empresa – conforme definição fixada pelo STF no RE 606.107/RS, a saber:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

[...]

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. **Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.**

Quanto à devolução de medições de serviços, me parece que as provas e esclarecimentos acostados aos autos demonstram claramente que se tratam de pagamentos efetuados a maior pela recorrente e que, portanto, sua devolução não gera ingresso de nenhum novo valor ao caixa da empresa. Desta forma, não se enquadrando no conceito de receita, indevida a sua tributação, sendo necessária a revisão do lançamento.

Por outro lado, a natureza dos pagamentos recebidos de prestadores de serviço em virtude da disponibilização de energia elétrica, telefones, refeitório, transporte, entre outros, é controversa. Isto porque, não resta esclarecido nos autos o custo de tais serviços para a recorrente de forma a permitir que se comprove que o valor repassado foi aquele efetivamente desembolsado por ela. Em se tratando de serviços prestados com frequência, nada impede que a recorrente passe a lucrar com tais disponibilizações, o que até faria sentido. Assim, ainda que conceitualmente a linha adotada na defesa me pareça coerente e acertada, há de se negar o pedido neste ponto por carência probatória.

d) Encargos de Depreciação

Por fim, foi realizada glosa dos encargos com depreciação de embarcações registradas no ativo da empresa sob a premissa da fiscalização de que “*não há amparo legal para desconto de créditos apurados sobre aquisições de embarcações na premissa equivocada do Contribuinte de que embarcações se enquadram no conceito de máquinas e equipamentos*”.

Em oposição, a recorrente argumenta que se valeu da faculdade 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 n.º 11.774/2008 (com a redação dada pela Lei n.º 12.546/2011) e que as embarcações da empresa se inserem no conceito de "máquinas e equipamentos", por se serem adaptadas e necessárias a realização de sua atividade produtiva, não se tratando de mero meio de transporte (veículo).

Considerando que já se discorreu sobre o conceito de máquinas e equipamentos em item anterior, entendo que não se faz necessário tecer grandes considerações.

Como visto, meu posicionamento – assim como de parte majoritária da turma – é no sentido de que tal conceito deva ser avaliado no caso concreto, permitindo que veículos, quando usados de maneira direta nas atividades produtivas da empresa e não como mero meio de transporte geram direito a crédito. Assim, voto por afastar a glosa neste item.

Nestes termos, voto pelo conhecimento do recurso voluntário e, no mérito, pelo seu parcial provimento para afastar o lançamento referente à devolução de medições de serviços e para reverter as glosas sobre: (i) aluguéis/arrendamento de dutos, terminais e embarcações; (ii) despesas com serviços de manutenção, docagem e paradas programadas, apropriada via encargos de depreciação; e (iii) encargos de depreciação de embarcações, para que sejam apurados na forma da Lei n 11.774/2008.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias