



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.900015/2016-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.958 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2022
Recorrente PETROBRAS TRANSPORTE S.A. - TRANSPETRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/10/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. 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.

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, observados os demais requisitos da lei.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS.

A base de cálculo da contribuição é o total das receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente de sua classificação fiscal, não havendo previsão legal de exclusão da chamada “recuperação de despesas”.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo se instaura com a Impugnação/Manifestação de Inconformidade, em que se delinea especificamente a controvérsia, considerando-se preclusa a matéria que não tiver sido diretamente enfrentada naquela oportunidade, excetuando-se questões de ordem pública. Configura inovação dos argumentos de defesa a matéria encetada somente na segunda instância, sem que tenha havido qualquer alteração do quadro fático e jurídico controvertido nos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DECADÊNCIA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ANÁLISE DE CRÉDITOS. INAPLICABILIDADE.

A decadência não se aplica na averiguação da liquidez e a certeza de créditos pleiteados via declaração de compensação.

OMISSÃO DE RECEITAS. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

No confronto entre débitos e créditos das contribuições para fins de se confirmar ou não o crédito pleiteado, não se exige o lançamento dos ajustes verificados na base de cálculo (súmula CARF n.º 159).

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reverter as glosas de crédito, observados os demais requisitos da lei, relativamente aos seguintes itens: (i) arrendamento/aluguel de dutos e terminais aquaviários e (ii) encargos de depreciação relativos à manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas), vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Márcio Robson Costa, que proviam o recurso em maior extensão, para reverter, também, as glosas decorrentes de recuperação de despesas. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3201-009.955, de 26 de outubro de 2022, prolatado no julgamento do processo 16682.900012/2016-10, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Márcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado) e Hélcio Lafeté Reis (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem em que não se reconheceu o direito creditório pleiteado, relativo ao Pis-pasep/Cofins não cumulativa, e, por conseguinte, não se homologaram as compensações correspondentes.

A empresa, segundo o contribuinte, tem como objeto social operações de transporte e armazenagem de granéis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicos e de gás em geral, por meio de dutos, terminais, embarcações próprias ou de terceiros.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu a declaração de nulidade do despacho decisório, por não encontrar amparo na legislação, ou o reconhecimento da procedência integral dos créditos, aduzindo o seguinte:

1) os dutos, terminais e embarcações locados ou arrendados, abarcando motores, vasos de pressão, bombas, compressores, balanças e caldeiras, são indispensáveis para a atividade fim da empresa e os valores pagos geram o necessário direito de crédito, nos termos dos incisos IV e V do art. 3º da Lei nº 10.833/2003;

2) o conceito jurídico de “prédio” engloba não apenas as edificações, mas todos os bens incorporados ao solo e subsolo, razão pela qual os dutos e os terminais de transporte, arrendados ou alugados, constituem prédios para o direito civil, pois, após instalados, agregam-se, ou seja, incorporam-se ao solo, na condição plena de bens imóveis;

3) para fins das contribuições não cumulativas, revela-se possível a apuração e apropriação de créditos associados tanto em relação a despesas com o arrendamento mercantil financeiro quanto a arrendamento mercantil operacional (aluguel), indistintamente;

4) as despesas com serviços de manutenção de tanques de armazenamento de petróleo e embarcações, por meio de paradas programadas e docagem, constituem insumos indispensáveis às atividades da pessoa jurídica, pois que destinadas à segurança, limpeza e padrões originais de desempenho, em conformidade com (i) as exigências de órgãos públicos (Pronunciamento Técnico CPC 27), (ii) com o entendimento da Receita Federal externado em soluções de consulta, (iii) com a Interpretação Técnica Ibracon 01/2006 e (iv) com jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do CARF;

5) os valores referentes à recuperação de despesas são quantias recebidas de terceiros prestadores de serviços que utilizam a estrutura da empresa, tratando-se de reembolso de gastos com uso de telefone, energia elétrica, transporte etc., não se tratando de receitas tributáveis, mas de recomposição do patrimônio por meio de estorno de custo, conforme soluções de consulta da Receita Federal e jurisprudência do CARF.

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu a declaração de nulidade do novo despacho decisório ou o reconhecimento integral do crédito pleiteado, repisando os argumentos de defesa, sendo aduzido, ainda, o seguinte:

a) a compensação já havia sido anteriormente homologada e encerrada de forma automática, vindo a autoridade fiscal, sob o pretexto de realizar revisão de ofício, com mudança de critério jurídico, decidir por mudar de opinião, revisar o procedimento e não homologar a compensação que já havia sido extinta, com ofensa aos princípios da segurança jurídica e do direito adquirido, nos termos da súmula STF 143, da doutrina e da jurisprudência administrativa e judicial;

b) o arrendamento dos dutos e terminais aquaviários é essencial para o desenvolvimento das atividades do Recorrente, já que somente por intermédio dele é possível o ingresso, transbordo, com ou sem depósito, e transporte de petróleo e derivados, encontrando-se legalmente obrigado a operar e construir os dutos, terminais marítimos e embarcações da Petrobras para transporte de petróleo, seus derivados e gás natural, consoante art. 65 da Lei n.º 9.478/97;

c) em conformidade com o art. 3º, incisos IV e V, da Lei n.º 10.637/2002, considerando que os pagamentos feitos em razão dos aluguéis ou as contraprestações pelo arrendamento de dutos geram receita tributadas pela contribuição, surge o direito subjetivo ao crédito, pois o conjunto das instalações, dutos e terminais equivale ao sentido de prédio ou equipamento;

d) a inclusão dos valores referentes ao reembolso de despesas na base de cálculo do Pis-pasep/Cofins carece de fundamentos legais, pelo que resta evidente a total improcedência da glosa efetuada pela Fiscalização;

e) inaplicabilidade de multa e juros de mora sobre os débitos compensados, dada a inexistência de conduta ilícita ou lesiva, em conformidade com o art. 100 do CTN;

f) os encargos de depreciação de gastos com manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas) são passíveis de creditamento, pois qualificam-se como insumos para fins do art. 3º, II, e como máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para fins do art. 3º, VI, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003;

g) na Solução de Consulta n.º 352, de 17 de agosto de 2012, a Receita Federal do Brasil admitiu o creditamento, a título de PIS e Cofins, relativamente a despesas com partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em embarcações empregadas diretamente na prestação de serviços. Por um lado, destaca-se que estes serviços, foram considerados insumos; por outro, as despesas com partes e peças de reposição, que proporcionem acréscimo de vida útil superior a um ano à embarcação, foram tomados por despesas com bens do ativo imobilizado;

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade, mas dele se toma conhecimento apenas parcialmente, em razão dos fatos a seguir abordados.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem em que não se reconheceu o direito creditório

pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa, e, por conseguinte, não se homologaram as compensações correspondentes.

De início, registre-se que está sendo votado nesta mesma reunião desta turma julgadora o Recurso Voluntário interposto no processo administrativo n.º 16682.721049/2014-11, cujos Termo de Verificação Fiscal e Auto de Infração fazem parte destes autos, abarcando as mesmas matérias de mérito e o mesmo período de apuração.

Em preliminar, o Recorrente requer a declaração de nulidade do novo despacho decisório, pelo qual, segundo ele, a compensação já havia sido anteriormente homologada e encerrada de forma automática, vindo a autoridade fiscal, sob o pretexto de realizar revisão de ofício, com mudança de critério jurídico, decidir por mudar de opinião, revisar o procedimento e não homologar a compensação que já havia sido extinta, com ofensa aos princípios da segurança jurídica e do direito adquirido, nos termos da súmula STF 143, da doutrina e da jurisprudência administrativa e judicial.

Contudo, o Recorrente não traz aos autos ou indica a localização do alegado despacho decisório original, não constando dos autos outra decisão da repartição de origem que não a ora sob exame.

Tudo leva a crer que o Recorrente considera que, tendo sido recepcionado pelo sistema da Receita Federal o PER/DComp transmitido, a compensação já se encontrava homologada e encerrada de forma automática, suposição essa que não encontra fundamento nas normas tributárias que regem a matéria.

Além disso, trata-se de inovação dos argumentos de defesa, pois que tal matéria, que não se caracteriza como de ordem pública, não foi aventada na primeira instância, tendo-se por configurada, por conseguinte, a preclusão prevista no art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972¹, razão pela qual dela não se conhece.

Não se conhece, também, por inovação dos argumentos de defesa (preclusão), a alegação de inaplicabilidade de multa e juros de mora sobre os débitos compensados, matéria essa não aduzida na Manifestação de Inconformidade e não considerada de ordem pública.

Feitas essas considerações, destacam-se as matérias que restaram controvertidas nesta instância:

a) direito a crédito em relação ao arrendamento de dutos e terminais aquaviários;

¹ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

- b) direito a crédito em relação aos encargos de depreciação relativos a despesas com manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas);
- c) registro contábil dos créditos em contraposição aos custos dos serviços vendidos (Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 3/2007);
- d) inclusão na base de cálculo da contribuição de valores referentes à recuperação de despesas;
- e) decadência do direito de se exigirem créditos tributários relativos às contribuições PIS/Cofins referentes aos anos de 2010 e 2011.

Parte dessas matérias já foi objeto de julgamento neste CARF, como, por exemplo, nos acórdãos n.º 3301-010.377, de 22/06/2021, e 3402-002.923, de 23/02/2016, ambos decorrentes de recursos voluntários interpostos pelo mesmo contribuinte deste processo, cujas ementas, respectivamente, assim dispõem:

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/01/2012

DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

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.

AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO IMEDIATA. POSSIBILIDADE.

A interpretação do disposto no art. 1º da Lei n.º 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.

ALUGUEL. DUTOS E TERMINAIS. NATUREZA DE PRÉDIO.

Por incorporarem-se ao solo para sua utilização, os dutos e terminais têm a natureza de prédio, permitindo a apuração de crédito com fundamento no inciso IV, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003.

CREDITAMENTO NO REGIME NÃO CUMULATIVO. ÔNUS DA PROVA.

Na apuração de COFINS não-cumulativa, a prova da existência do direito de crédito indicado nas declarações incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas (art. 170 do CTN c/c art. 373 do CPC/15).

COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. VERIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA.

Visando apurar a certeza e liquidez do direito creditório invocado em declaração de compensação, é cabível averiguar a base de cálculo do tributo, ainda que isso implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos. Esse procedimento não se confunde com o prazo decadencial do direito de constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Não cabe à autoridade julgadora diligenciar ou determinar a realização de perícia para, de ofício, promover a produção de prova da legitimidade do crédito defendido pelo contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

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

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

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

ARRENDAMENTO MERCANTIL. CARACTERÍSTICAS DE ALUGUEL. DIREITO AO CRÉDITO.

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

Na sequência, analisam-se as matérias controvertidas.

Crédito. Aluguel/arrendamento de dutos e terminais.

Segundo a Fiscalização, não dão direito ao desconto de crédito das contribuições os dispêndios com aluguéis/arrendamentos de dutos e terminais, por não se enquadrarem nos dispositivos legais, dispositivos esses que restringem seu alcance às despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, e ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica (incisos IV e V do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

O Recorrente, por seu turno, aduz que os dutos e terminais locados ou arrendados, abarcando motores, vasos de pressão, bombas, compressores, balanças e caldeiras, são indispensáveis para a atividade fim da empresa, já que somente por intermédio deles é possível o ingresso, transbordo, com ou sem depósito, e transporte de petróleo e derivados, gerando os valores pagos o necessário direito de crédito, nos termos dos incisos IV e V do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Ainda segundo ele, para fins das contribuições não cumulativas, revela-se possível a apuração e apropriação de créditos associados tanto em relação a despesas com o arrendamento mercantil financeiro quanto a arrendamento mercantil operacional (aluguel), indistintamente.

Por me alinhar aos fundamentos do acórdão nº 3301-010.377 relativos a tal matéria, reproduzo na sequência trechos do seu voto condutor:

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

Foi negado o creditamento da conta aluguel de dutos e terminais (Conta 45240000), pois os contratos de arrendamento não seriam tecnicamente contratos de arrendamento mercantil, afastando a aplicação do inciso V da Lei nº 10.833/2003, tampouco seriam prédios, para aplicação do inciso IV da mesma Lei:

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

(...)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

Sustenta a Recorrente que nas suas atividades de empresa brasileira de navegação e transporte de petróleo, como dispõe o seu Contrato Social pagou obrigações com aluguéis em relação a:

- Dutos e terminais terrestres: "...o arrendamento das instalações de propriedade da PETROBRÁS S/A citadas nas cláusulas terceiras dos contratos (Cláusula Terceira - diz os nomes dos oleodutos e terminais alugados e suas respectivas siglas) e detalhadas em seus Anexos I (Anexo I - relaciona o diâmetro e a extensão de cada oleoduto alugado e o número e capacidade dos tanques e esferas que compõem os terminais, bem como suas instalações complementares como casa de amostra, casa de combate à incêndio, guarita, plataforma de carregamento etc);"

- Terminais aquaviários, da PETROBRÁS: "...o arrendamento das instalações de propriedade da PETROBRÁS S/A citadas nas cláusulas terceiras dos contratos (Cláusula Terceira - diz o nome dos terminais alugados) e detalhadas em seus Anexos I (Anexo I - relaciona o número e capacidade dos tanques e esferas que compõem os terminais, bem como suas instalações complementares como casa de amostra, casa de combate a incêndio, guarita, píer, atracadouro etc);"

A natureza de arrendamento dos contratos fora afastada pela autoridade fiscal, para entender que são aluguéis e não arrendamento. Isso porque não obstante a denominação, não se trata do arrendamento mercantil, pois os requisitos para serem considerados contraprestações de arrendamento mercantil não cumprem a Lei n.º 6.099/74 e a Resolução do Conselho Monetário Nacional n.º 2.309/96.

Por isso, concordo que os referidos dispêndios não se subsomem a prescrição do inciso V do art. 3º, pois:

a) a arrendadora não é instituição financeira (art. 1º da Resolução BACEN n.º 2.309/96), nem tem como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil;

b) nos casos em que a arrendatária é subsidiária integral da outra, há impedimento de firmarem contrato de arrendamento mercantil entre si (art. 2º da Lei n.º 6.099/74 c/c art. 28 da Resolução BACEN n.º 2.309/96);

c) a TRANSPETRO é obrigada a devolver os bens arrendados e não se configura a possibilidade de exercer o seu direito de compra do bens arrendados, contrariando o art. 5º, alíneas "c" e "d" da Lei n.º 6.099/74 e art. 7º, inc V, VI e VII da Resolução BACEN n.º 2.309/96;

d) não se caracterizam como de arrendamento mercantil as operações que se realizarem em desacordo com as disposições normativas (artigo 33, a Resolução BACEN n.º 2.309/96).

Não se trata, portanto, de arrendamento do tipo mercantil, mas de outro tipo de arrendamento (prédios, terrenos, bases, dutos de transportes e terminais).

Todavia, é incontroverso que os contratos são de aluguel e não de arrendamento. Se os contratos tem a natureza de aluguel, independentemente da denominação de arrendamento, basta que se analise a aplicabilidade do inciso IV da Lei n.º 10.833/2003.

Em reforço de argumentação, a Recorrente aduz que numa conceituação mais ampla, tais despesas (aluguel) geram direito ao creditamento da contribuição, com base no art. 3º, IV da Lei nº 10.833/2003.

A interpretação dada pela autoridade de origem e pela DRJ foi no sentido de que o direito à apuração de créditos de COFINS não cumulativa só alcança as despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, não alcançando dutos, terminais, instalações.

Entendo que o creditamento é sim permitido com supedâneo nesse dispositivo. Explico.

(i) O objeto social da Transpetro é:

Art. 3º. A Companhia tem como objeto:

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

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

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

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

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

(ii) Não há como realizar transportes 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.

(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.

(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.º 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 chegada 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.º 10.833/2003.

As glosas devem ser revertidas

Diante do exposto, revertem-se as glosas de créditos relativas a arrendamento/aluguel de dutos e terminais aquaviários, observados os demais requisitos da lei.

Crédito. Depreciação/amortização de gastos com docagem e paradas programadas. Registro contábil (Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 3/2007).

A Fiscalização glosou, por falta de autorização legal, créditos relativos à depreciação/amortização de gastos com serviços de manutenção de tanques de armazenamento de petróleo e embarcações, por meio de paradas programadas e docagem, considerando que os incisos VI e VII e § 1º do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 somente autorizam o desconto de crédito em relação a máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado, não abrangendo os gastos com manutenção desses bens, ainda que registrados no ativo imobilizado.

O Recorrente argumenta que os encargos de depreciação de gastos com manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas) são passíveis de creditamento, pois qualificam-se como insumos para fins do art. 3º, II, e como máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para fins do art. 3º, VI, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, quando proporcionam acréscimo de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicadas as referidas manutenções.

Segundo ele, na Solução de Consulta n.º 352, de 17 de agosto de 2012, a Receita Federal do Brasil admitiu o creditamento, a título de PIS e Cofins, relativamente a despesas com partes e peças de

reposição e com serviços de manutenção em embarcações empregadas diretamente na prestação de serviços.

Mais uma vez, por me alinhar aos fundamentos do acórdão nº 3301-010.377 relativos a tal matéria, reproduzo na sequência trechos do seu voto condutor:

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO LINHA 09 FICHAS 06A e 16 A- DACON

Da auditoria dos créditos pleiteados pela Recorrente, após análise de toda documentação, a fiscalização detectou a **escrituração no ativo imobilizado das despesas com serviços de manutenção e reparos relativos às paradas programadas para manutenção e docagens de navios e embarcações.**

Diante disso, intimou a Recorrente para apresentar explicações e para que informasse a legislação que fundamentasse o registro contábil de tais gastos no ativo imobilizado, com a consequente apuração dos créditos de PIS e COFINS sobre as despesas de depreciação, na forma do artigo 3º, VI, da Lei n. 10.833/2003.

De acordo com informações apresentadas pelo contribuinte, fls. 779, os encargos informados na linha 09 das fichas 06A e 16A, das DACONS referem-se a amortização de gastos com manutenção e reparos de embarcações (docagens) e das instalações de Dutos & Terminais (parada programada).

Às fls 782 o contribuinte apresentou planilhas de Crédito Depreciação 2012 Manutenção Dutos Embarcações, dos meses de janeiro a dezembro de 2012, em que identifica valores calculados sobre paradas programadas para manutenção, com serviços de docagem de navios e embarcações, inspeções técnicas, manutenção, limpeza e reabilitação de tanques de armazenamento, com ou sem fornecimento de material.

Em face da extensão das atividades desenvolvidas, contribuinte foi intimado a apresentar cópia do livro Razão das contas representativas de despesa de depreciação/amortização dos gastos com as paradas programadas, que geraram os créditos demonstrados no DACON e suas respectivas contas de Depreciação/Amortização Acumulada.

A fiscalização sustentou que os dispositivos da Lei n. 6.404/1976 e das normas contábeis estão relacionados com critérios contábeis para classificação e avaliação de bens do ativo, enquanto o § 1º, inciso III do artigo 3º da Lei n. 10.833/2003 trata da apuração de crédito de COFINS sobre as despesas de depreciação dos ativos.

Afirmou que a escrituração dos custos e despesas com serviços de reparos e manutenção se trata de uma questão contábil, sem efeitos para os créditos do PIS/COFINS. Com isso, concluiu por realizar as glosas de créditos apurados sobre despesas de depreciação, decorrente da escrituração no ativo imobilizado das despesas com serviços de manutenção e reparos relativos às paradas programadas para manutenção e docagens de navios e embarcações, afirmando que o crédito sobre despesas de depreciação somente pode ser realizado quando se tratar de bens, máquinas e equipamentos escriturados no ativo, nunca sobre os serviços de manutenção escriturados no ativo.

Quanto aos documentos comprobatórios dos gastos com as paradas programadas, fls 782, a empresa apresentou o detalhamento dos gastos e uma série de notas fiscais /recibos que trouxeram a confirmação de que os valores que compuseram os ativos imobilizados denominados paradas programadas e que geraram as despesas de depreciação que serviram de base de cálculo de créditos do PIS e da COFINS, se referiam a dispêndios com serviços diversos de docagem de navios, manutenção, limpeza e reabilitação de tanques, com ou sem fornecimento de material. De fato, conforme já apurado, a empresa, desde janeiro de 2006, adota como prática contábil o registro no ativo imobilizado dos gastos relevantes com manutenção de unidades industriais e dos navios, [...]

Contudo, ainda que o registro de tais gastos no ativo imobilizado e de sua consequente depreciação possa ser aconselhável em virtude da necessidade de se demonstrar adequadamente, sob o ponto de vista contábil, os valores dos ativos de uma empresa, o fato é que as despesas de depreciação, ou de 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. Os incisos VI e §1º, inciso III, dos art. 3ºs 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. Não é o fato de se encontrarem tais gastos registrados no ativo imobilizado da empresa, ou de os mesmos estarem submetidos à depreciação mensal, que os transforma em bens, em máquinas ou em equipamentos, ou que transmuta as depreciações a eles relativas em depreciação sobre bens, máquinas e equipamentos. (grifei)

Da leitura do relatório fiscal se pode extrair que a fiscalização admite a escrituração dos serviços e gastos com manutenção no ativo imobilizado, mas se trata de uma questão meramente contábil. Admite, ainda, citando a Interpretação Técnica do IBRACON n. 01/2006, o tratamento contábil dos custos com manutenção em segmentos da indústria como o petroquímico e naval, reconhecendo que são dispêndios regulares e indispensáveis para a adequada utilização do ativo até o final de sua vida útil, registrando tais gastos no ativo imobilizado e a depreciação ao longo de sua vida útil, ou seja, até a próxima parada programada. (grifei)

Nota-se que a fiscalização reconhece a adequação contábil de registro desses gastos no ativo, prolongando a vida útil do bem, que se estende até a próxima parada programada. No entanto, não admite os créditos de PIS/COFINS sobre as despesas sob o argumento de que os incisos VI e § 1º, inciso III, dos art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, apenas admite o crédito sobre a depreciação de bens, máquinas e equipamentos. Conclui que gastos com manutenção de bens, máquinas e equipamentos, mesmo que registrados no ativo imobilizado, não se transformam em bens, máquinas e equipamentos. A premissa da fiscalização está equivocada e as glosas merecem ser revertidas. Como dito, a própria fiscalização reconhece 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. Não se trata de mera norma contábil, mas também exigência da própria Lei n. 4.506/1964, ao prescrever, em seu artigo 48, parágrafo único, a necessidade de escrituração de referidas despesas no ativo imobilizado quando prolongar a vida útil do ativo, para serem deduzidas do lucro real pelos encargos de depreciação, vedando seu tratamento como despesas operacionais:

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

Assim, deve ser afastado também o argumento da fiscalização, aplicando o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3/2007, afirmando não ser possível o crédito porque as despesas já foram levadas a custo na apuração do resultado do exercício. Esse raciocínio está equivocado, visto que a lei determina sua escrituração no ativo, não sendo possível o seu tratamento como custos ou despesas operacionais.

Em sede de defesa, a Recorrente se manifestou sobre os serviços de manutenção e reparos relativos às paradas programadas para manutenção e docagens de navios e embarcações, argumentando sua importância para a vida útil do navio, informando que tais serviços são executados em uma periodicidade de 2 anos e meio, no mínimo, estendendo a vida útil do ativo até a próxima parada programada:

Por isso, do ponto de vista do destino da aquisição de peças, ou mesmo dos serviços realizados, no caso de docagem, não se pode distinguir manutenção, revisão, reparos e conservação, por decorrerem do mesmo critério de base, que é a “manutenção”, nas duas possibilidades, de prevenção ou de reparação.

Com efeito, os serviços de manutenção das embarcações dedicadas ao transporte de petróleo não constituem uma liberalidade da TRANSPETRO. Pelo contrário: está-se diante de seu dever, tanto mais pela necessidade de docagem para renovação da certificação internacional das embarcações com que opera. Trata-se de exigência expressa das autoridades brasileiras e internacionais, em conformidade com tratados e convenções internacionais.

Para atingir estes propósitos, a operação de docagem consiste 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.

Especificamente, a embarcação entra empurrada por rebocadores para as docas, com o auxílio de cabos que são tracionados pelos cabrestantes (montados no eixo vertical) e molinetes (montados no eixo horizontal) até assentar-se nos picadeiros. A seguir, são identificados os serviços necessários, como reparo ou manutenção. Trata-se de serviços de suma

importância para a vida útil de um navio, o qual deve ser realizado a cada 2 anos e meio, no mínimo.

[...]

Destarte, a docagem dos navios petroleiros é procedimento indispensável para garantir a segurança das operações, dos profissionais e a proteção ao meio-ambiente.

Em virtudes dos graves riscos que os navios oferecem, são aplicáveis severos padrões de controle sobre acidentes com o transporte marítimo de petróleo ou gás no Brasil e em diversos outros países, como afetações ao meio ambiente, à vida marinha ou mesmo às vidas humanas.

Por decorrência, o dever de manutenção das embarcações 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.

Em suma, docagens ou paradas programadas de embarcações representam serviços orientados a grandes manutenções efetuadas com vistas a restaurar ou manter os padrões originais de desempenho das embarcações, previstos pelos fornecedores. De fato, representam a única alternativa para utilização do ativo até o final de sua vida útil.

No âmbito da RFB já se reconhece a possibilidade de escriturar no ativo imobilizado as despesas com serviços de reparo e manutenção de bens, de acordo com os critérios acima, apurando créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre as despesas de depreciação.

Como exemplo, vale mencionar trecho da ementa da Solução de Consulta Cosit n. 59/2021:

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 7, DE 27 DE JANEIRO DE 2015, PUBLICADA NO DOU DE 2 DE FEVEREIRO DE 2015. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS. AUMENTO DA VIDA ÚTIL DE ATÉ UM ANO. DIRETO A CRÉDITO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Em relação aos gastos com manutenção e com peças de reposição de máquinas, equipamentos e veículos, novos e usados, pertencentes ao ativo imobilizado, que acarretem o aumento da vida útil do bem de até um ano:

- **pode ser descontado crédito, a título de insumo, com base nos encargos de depreciação caso os veículos sejam utilizados na prestação de serviços.**

- não pode ser descontado crédito à taxa de 1/48 do valor dos gastos ou em uma única parcela; e

- não pode ser descontado crédito caso os veículos sejam destinados à locação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO **PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2008**, PUBLICADO NO DOU DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS.

Em relação aos gastos com manutenção e com peças de reposição de veículos, novos e usados, pertencentes ao ativo imobilizado e destinados à locação ou à prestação de serviços, que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, ou seja, que tenham sido ativados:

- **pode ser descontado crédito com base nos encargos de depreciação;** e

- não pode ser descontado crédito à taxa de 1/48 do valor dos gastos ou em uma única parcela. (grifei)

As partes em destaque evidenciam o quanto argumentado até aqui:

1 - se os gastos com manutenção (serviços) e com partes e peças de reposição não gerarem o aumento da vida útil do bem em prazo superior a um ano, sobre tais dispêndios pode ser apurado crédito de PIS/COFINS, mas como insumos, nos termos do artigo 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003;

2 - se os gastos com manutenção (serviços) e com partes e peças de reposição acarretam o aumento da vida útil do bem em prazo superior a um ano, os gastos devem ser ativados, com a possibilidade de apuração de crédito de PIS/COFINS com base nos encargos de depreciação, nos termos do artigo 3º, VI, combinado com o § 1º, III do mesmo artigo, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diante disso, entendo como correto o procedimento adotado pela Recorrente, devendo-se reverter as glosas.

Merece destaque a controvérsia em relação ao Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 3/2007, cujo teor é o seguinte:

ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF Nº 3, DE 29 DE MARÇO DE 2007

Dispõe sobre o tratamento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.**

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos arts. 3º, e seu § 10, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o que consta do processo nº 10680.008418/2006-19, declara:

Art. 1º O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui:

I - receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições;

II - hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no caput, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL.

Art. 3º É vedado o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em contrapartida à conta de receita. (g.n.)

Conforme se verifica do ato normativo supra, ele tem como escopo o IRPJ e a CSLL, estipulando-se regras acerca da apuração desses tributos em relação aos créditos das contribuições PIS/Cofins não cumulativas, regras essas que em nada afetam a apuração das contribuições, pois que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 têm regras próprias, dentre as quais não se inclui a normatividade dos custos de mercadorias ou de serviços vendidos, rubricas essas com impacto tributário apenas em relação ao IRPJ e à CSLL.

Nesse sentido, por se referir a dispêndios com bens e serviços aplicados na manutenção de bens do ativo imobilizado e considerando que tais gastos ensejam aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, deve-se reverter as glosas dos créditos apurados com base em encargos de depreciação referentes à manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas), observados os demais requisitos da lei.

Base de cálculo. Recuperação de despesas.

A Fiscalização incluiu na base de cálculo da contribuição os valores referentes ao reembolso de despesas, vindo o Recorrente alegar que se trata de quantias recebidas de terceiros prestadores de serviços que utilizam a estrutura da empresa, tratando-se de reembolso de gastos com uso de telefone, energia elétrica, transporte etc., não se tratando de receitas tributáveis, mas de recomposição do patrimônio por meio de estorno de custo, conforme soluções de consulta da Receita Federal e jurisprudência do CARF.

O art. 1º da Lei nº 10.833/2003 assim estipula acerca da base de cálculo da contribuição:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, **incide sobre o total das receitas auferidas** no mês pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil**.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas 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.

§ 2º **A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, conforme definido no caput e no § 1º.

§ 3º **Não integram a base de cálculo** a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996.

VII - financeiras 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, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins;

VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo;

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures. (g.n.)

Constata-se dos dispositivos supra que a base de cálculo da contribuição é o total de receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente de sua classificação fiscal, encontrando-se discriminadas nos incisos do § 3º as hipóteses de exclusão, dentre as quais não se inclui a chamada “recuperação de despesas”.

Não se pode ignorar que as despesas correspondentes às receitas auferidas não influenciam a apuração das contribuições não cumulativas, pois elas impactam somente eventual lucro da pessoa jurídica, lucro esse de interesse apenas à apuração do IRPJ e da CSLL.

Durante os debates na turma acerca dessa matéria, o conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira apresentou contribuição assaz pertinente ao entendimento aqui adotado, cujo teor reproduz-se na sequência:

De acordo com o Pronunciamento CPC 47, constitui receita o ingresso financeiro que acarreta em aumento do patrimônio.

O art. 12 do DL nº 1.598/77, com a redação dada pela Lei nº 12.973/14, dispõe que receita bruta é o produto das atividades da pessoa jurídica, conceito que se alinha à definição estabelecida pelo STF nos processos que decretaram inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da lei nº 9.718/98.

Depreendo que receita é o acréscimo patrimonial, resultante de alguma atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, seja ela integrante de seu objeto principal (ex: venda de mercadoria, em uma empresa comercial) ou não (ex: receita de aluguel de imóvel, receitas financeiras de juros de contas a receber ou de aplicação de capital de giro).

Por outro lado, obtém-se reembolso daquilo que é despendido por conta de terceiros, isto é, uma despesa que não está relacionada com a atividade daquele que efetua o desembolso inicial, porém com a de terceiros. Por exemplo, o advogado paga custas judiciais, que são reembolsadas pelo cliente, que é parte do processo.

Nesta circunstância, a saída de recursos não constitui uma despesa, um decréscimo patrimonial, haja vista que será objeto de cobrança. Por isto,

ensina a doutrina contábil que não deve ser lançada em conta de despesa, no resultado do exercício, mas em conta do ativo circulante (conta a receber). E, no recebimento deste crédito, não há acréscimo patrimonial. Não há receita. Há “reembolso”, que deve ser contabilizado a crédito do ativo (conta a receber).

Assentados os conceitos, passemos ao caso em tela.

Os valores cobrados das prestadoras de serviços constituem fruto da exploração das instalações da recorrente, o que indubitavelmente encontra abrigo no conceito de receita acima discutido.

O fato de o “cliente” ser um prestador de serviço não altera a qualificação jurídica do produto gerado pela cessão de recursos. Nem mesmo eventual alegação de que somente fora faturado o equivalente aos custos relacionados aos ativos cedidos pode ser utilizado como argumento, pois não é o cálculo do valor faturado que determina a natureza jurídica do negócio realizado.

Resta claro que não houve desembolso de despesa incorrida por conta de terceiro.

Os custos com as instalações, computados no valor cobrado dos prestadores de serviços, foram incorridos para que a recorrente pudesse auferir uma receita. Trata-se de situação idêntica ao custo de aquisição despendido pelo comerciante, que o “recupera”, por meio da receita com a revenda do produto, que inclui custo de aquisição, tributos e margem de lucro.

Diante do exposto, nega-se provimento a essa parte do recurso.

Decadência.

O Recorrente alega que o direito de exigir os créditos tributários relativos às contribuições PIS/Cofins referentes aos anos de 2010 e 2011 já se encontrava fulminado pela decadência, pois, segundo ele, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, a Fazenda Pública, nos termos do artigo 150, § 4º, tinha o prazo de cinco anos, a contar da data do fato gerador, para rever o pagamento efetuado, sob pena de tê-lo por homologado tacitamente (decadência do direito).

Contudo, diante do contido no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996², com a apresentação da declaração de compensação em 24/01/2012, a Fiscalização deveria apreciar o pleito em até 24/01/2017, o que efetivamente veio a se dar em 16/01/2017, dentro, portanto do referido prazo.

Além disso, nos termos do § 6º do mesmo artigo legal, “[a] declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos

² Art. 74 (...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

indevidamente compensados”, situação em que não há que se falar em decadência de eventual cobrança de crédito tributário já devidamente constituído pelo próprio sujeito passivo.

Some-se a isso o disposto na súmula CARF nº 159, segundo a qual “[não] é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições”, pelo que se conclui que, mesmo havendo alterações nas bases de cálculo das contribuições objeto de pedido de ressarcimento, ainda assim não se exige o lançamento de ofício.

Não se pode perder de vista que o presente processo originara-se de alegado recolhimento a maior da contribuição devida em março de 2010, em relação ao qual se pretendeu o ressarcimento para fins de compensação, não se tratando, por conseguinte, de fatos tributáveis passíveis de lançamento de ofício, pois que referente, originariamente, a crédito tributário devidamente extinto pela via do pagamento.

Pode ser que o Recorrente tenha feito referência à decadência de forma equivocada, pretendendo, em verdade, o reconhecimento da prescrição, dado tratar-se de crédito tributário já constituído; no entanto, nos termos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN), a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa com a apresentação de reclamações ou recursos no bojo do processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, vota-se por conhecer em parte do Recurso Voluntário, para, na parte conhecida, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de reverter as glosas de crédito, observados os demais requisitos da lei, relativamente aos seguintes itens:

- a) arrendamento/aluguel de dutos e terminais aquaviários;
- b) encargos de depreciação relativos à manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas).

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer de parte

do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso, para reverter as glosas de crédito, observados os demais requisitos da lei, relativamente aos seguintes itens: (i) arrendamento/aluguel de dutos e terminais aquaviários e (ii) encargos de depreciação relativos à manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas).

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator