



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.901562/2018-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-010.377 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de junho de 2021  
**Recorrente** PETROBRAS TRANSPORTE S.A - TRANSPETRO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

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 nº 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes aos aluguéis de dutos, terminais e instalações. E, por voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas relacionadas a despesas de depreciação/amortização com docagens e paradas programadas e aquisição de embarcações. Vencidos os Conselheiros Semíramis de Oliveira Duro (Relatora), Ari Vendramini, Marco Antonio Marinho Nunes e José Adão Vitorino de Moraes que negavam provimento ao recurso voluntário nesses tópicos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Redator Designado

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, José Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## **Relatório**

Trata o presente processo da análise da Declaração de Compensação - DCOMP transmitida com fundamento em pagamento a maior ou indevido de COFINS não-cumulativa, referente ao período de apuração de janeiro de 2012.

A DEMAC/RJ, em Despacho Decisório, não reconheceu o direito creditório pleiteado, e, em consequência, não homologou as compensações pretendidas. Consta no relatório fiscal que:

A reconciliação entre a contabilidade e os DACONs, considera o histórico do contribuinte, já autuado em fiscalização anterior, relativo a glosa de creditamento de COFINS incidente sobre insumos, por falta de previsão legal e omissão de receita, cujo crédito tributário constituído fora mantido pela DRJ/BSB, em relação ao ano calendário de 2010, processo no. 16682.721049/2014-11, encontrando-se em julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), cuja decisão nos vincula, objeto de Pareceres Decisórios de Ressarcimento e Compensação, de DCOMPS cujos fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 2010, transmitidas em 2013.

Considerada a reconciliação entre a DIPJ e os Dacons, através da intimação n. 351, fls. 672 a 683, datada de 22/08/2017, contribuinte foi intimado a prestar informações a respeito dos valores demonstrados.

Concluída a auditoria de certeza e liquidez do crédito tributário, foi apurado dedução de crédito de COFINS em desacordo com a legislação vigente, em especial o art. 3º e parágrafos da Lei nº 10.833/2003.

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

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.

Atendendo intimação, contribuinte, através de ofício, apresenta cópia do livro Razão das contas contábeis de registro das depreciações/amortizações, (custo) a valor de custo e as correspondentes contrapartidas, as contas de resultado (contas de ativos), fls. 6594 a 6633 e 6756 a 6800, que através de mapa transcrevemos abaixo:

Ativo: Paradas Programadas Serviços – Conta 15201010			
Depreciação/Amortização Acumulada		Despesa de Depreciação/Amortização	
Conta No.	DESCRIÇÃO	Conta No.	Descrição
15202010	Paradas Programadas Serviços - Depreciação Acumulada ( DA )	48100010	Depreciação Paradas Programadas

Ativo: Paradas Programadas Benf. Em Bens de Terceiros – Navios – Conta 15411010			
Depreciação/Amortização Acumulada		Despesa de Depreciação/Amortização	
Conta No.	Descrição	Conta No.	Descrição
15412010	Amortização – Benf. Em Bens de Terceiros – NAVIOS – Amortização Acumulada ( AM )	48100000	Depreciação Normal

ATIVO: Benf. Em Bens de Terceiros/Paradas Programadas – Conta 15411020			
Depreciação/Amortização Acumulada		Despesa de Depreciação/Amortização	
Conta No.	Descrição	Conta No.	Descrição
15412020	Amortização – Benf. Em Bens de Terceiros/Paradas Programadas	48200002	Amortização – Direito de Uso de Bens de Terceiros – Embarcações

Ativo: Benf. Em Bens de Terceiros/Paradas Programadas DEP – Conta 15411030			
Depreciação/Amortização Acumulada		Despesa de Depreciação/Amortização	
Conta No.	Descrição	Conta No.	Descrição
15412030	Benf. Em Bens de Terceiros/Paradas Programadas Rep.	48200003	Amortização – Direito de Uso de Bens de Terceiros – Paradas Programadas Tanques

Verificado então, nos históricos das respectivas contas contábeis de ativo onde os mesmos foram registrados, que os gastos que geraram as despesas de depreciação/amortização utilizadas como base de cálculo dos créditos eram relativos a gastos com docagem de navios e embarcações operados pela contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, foi lavrada a intimação no. 1.343/2017, desta feita para solicitar que informasse a legislação que fundamentou o registro contábil desses gastos no ativo imobilizado e a consequente apuração de despesas de depreciação/amortização e de créditos da não-cumulatividade relativa aos mesmos.

As solicitações foram atendidas, através da Carta 0105/2017, de 19/10/2017, fls. 6162, na qual a contribuinte esclareceu que “a base legal para a tomada dos créditos em relação ao ativo imobilizado, é o disposto no art. 3º, inciso VI, combinado com o inciso III, parágrafo 1º da Lei 10833/2003”.

Em relação as paradas programadas (manutenção relevante realizada nos navios e nas instalações de Dutos e Terminais, que é capitalizada para amortização por conta da legislação contábil, Pronunciamento Contábil – CPC n. 27), a base legal é o art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003, combinado com o art. 66, § 5º, II, “a”, da IN SRF nº 247/2002.

Os dispositivos da Lei 6.404/76 e Pronunciamento Técnico e demais normas contábeis dizem respeito aos critérios contábeis a serem observados na classificação e na avaliação de bens e direitos do ativo imobilizado e o inciso VII e §1º, inciso III, do art. 3º da Lei 10.833/2003, é aquele que permite o aproveitamento de créditos apurados sobre as despesas de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

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, conforme descrito no item “3A” das Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras daquele ano:

### “3 – Resumo das Principais Práticas Contábeis

#### i - Paradas Programadas

Até dezembro de 2005, a Companhia adotava a prática contábil de registrar mensalmente a provisão para docagem dos navios no período anterior àquele previsto para a realização da parada programada tendo como base as estimativas de gastos.

A partir de janeiro de 2006, em atendimento à Deliberação CVM n.º 489/2005 e à Interpretação Técnica n.º1/2006 do IBRACON 2, a Companhia reverteu o saldo da provisão para paradas programadas e adotou como prática contábil o registro no imobilizado dos gastos relevantes realizados com manutenção das unidades industriais e dos navios, que incluem peças de reposição, serviços de montagem e desmontagem, entre outros.

Tais paradas ocorrem em períodos programados, em média de 3 anos, e os respectivos gastos são depreciados como custo dos serviços prestados até o início da seguinte parada.”

A mencionada Interpretação Técnica do IBRACON n.º 01/2006, intitulada “Tratamento Contábil dos Custos com Manutenções Relevantes de Bens do Ativo Imobilizado”, inicia por esclarecer que “determinados segmentos da indústria, tais como naval, aviação, siderurgia, agroindústria e petroquímico, executam manutenções relevantes em bens do ativo imobilizado em intervalos regulares durante sua vida útil econômica”; que “essas manutenções são efetuadas para restaurar ou manter os padrões originais de desempenho previstos pelos fornecedores e representam a única alternativa para a utilização do ativo até o final de sua vida útil” e que “para essas manutenções, as entidades paralisam as operações do ativo ou do grupo de ativos por um certo período de tempo e incorrem, de maneira geral, nos seguintes principais gastos: a) Componentes principais e peças; b) Serviços próprios ou contratados de terceiros para a substituição dos componentes e peças; c) Serviços próprios ou contratados para manutenções e limpezas relevantes; d) Custos fixos da planta durante o período da manutenção, das perdas de estoque etc”. Perpassa pela constatação quanto à inadequação das práticas contábeis até então adotadas para registro dos gastos com essas manutenções (constituição de provisão ou registro em ativo diferido) e conclui pela necessidade de adequação mediante, a partir de então, registro de tais gastos no ativo imobilizado e depreciação ao longo de sua vida útil, qual seja, até a próxima parada programada.

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. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 somente permitem a apuração dos créditos sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado e não sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção desses bens.

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.

Nesse sentido, importante destacar que os montantes dispendidos com as paradas programadas para manutenção não passam a integrar o valor dos bens objeto da manutenção, nem aumentam sua vida útil e nem são depreciados nos mesmos prazos em que os respectivos bens. Tais gastos são registrados em ativos segregados e o prazo para sua depreciação vai depender da regularidade em que são realizadas as paradas programadas, vez que são depreciados dentro do prazo transcorrido entre uma parada e outra. No caso específico da contribuinte, em média no prazo de três anos, conforme consta de suas notas explicativas.

A esse respeito inclusive veja-se que a Instrução Normativa SRF 457/2004, que disciplina especificamente a utilização dos créditos da não-cumulatividade sobre encargos de depreciação, deixa claro que tais créditos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Receita Federal em função do prazo de vida útil do bem ou opcionalmente nos prazos de 4 ou 2 anos, para determinadas máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos previstos na lei, isto, por óbvio, porque parte do pressuposto de que esses créditos necessariamente são apurados sobre as depreciações de bens. Diz assim a referida Instrução Normativa:

“Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei n.º 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei n.º 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF n.º 162, de 31 de dezembro de 1998, e n.º 130, de 10 de novembro de 1999.

§ 2º Opcionalmente ao disposto no § 1º, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:

I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado;

ou

II - 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos n.º 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e n.º 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto n.º 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.”

Resta patente que inexistente nesse instrumento normativo ou nas leis e demais IN que disciplinam a utilização dos créditos da não-cumulatividade qualquer dispositivo que permita a apuração de créditos sobre despesas de depreciação/amortização de gastos havidos com as paradas programadas para manutenção de ativos, quer sejam estas despesas determinadas em função do prazo transcorrido entre uma parada e outra ou em função de qualquer outro prazo.

De se dizer que existe sim a possibilidade de apuração de créditos sobre o valor das despesas de amortização das edificações e benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros, cujo dispositivo legal - incisos VII dos arts. 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003 – já inclusive objeto de manifestação da contribuinte, ao afirmar que “a consequente apuração e tomada de créditos com base no valor da depreciação incorrida no mês foi fundamentada na interpretação do disposto no art. 183, inc. V, e mais especificamente no item “a” do mesmo artigo, da referida Lei 6.404/76, combinada com o disciplinado na lei 10.833/03, Art. 3º o inc. VII e §1º o inc. III”(sic). Porém, mesmo este dispositivo não socorre a contribuinte.

Veja-se que o aludido inciso VII do art. 3º da Lei 10.833/2003 é aquele que traz a permissão para a apuração de créditos da COFINS sobre os encargos de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros e não sobre depreciação/amortização dos gastos com serviços diversos de docagem, manutenção, limpeza e reabilitação de navios, embarcações e tanques, como é o caso dos gastos que serviram de base à apuração dos créditos declarados no DACON. Os gastos cujas depreciações/amortizações foram utilizadas como base de cálculo dos créditos nem se referem a imóveis, nem a edificações ou benfeitorias.

Neste ponto, é de se registrar que uma simples análise das Fichas 06A e 16A dos DACON revela que mesmo a contribuinte tem ciência de que tais gastos não se enquadram como gastos com edificações e benfeitorias em imóveis posto que teve o cuidado de não declarar os valores das aludidas depreciações/amortizações nas Linhas das Fichas 06A e 16A destinadas a esse tipo de informação, quais sejam, as Linhas 11, intituladas “Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias”.

Assim, diante de todo o exposto e considerando que a apuração de créditos sobre os valores das despesas de depreciação dos gastos havidos com as paradas programadas para manutenção de ativos não encontra amparo na legislação que rege a matéria, procedemos à glosa dos créditos descontados a esse título para fins de auditoria de certeza e liquidez do crédito do PIS e da COFINS submetidos a compensação, através da declaração de compensação identificada (...)

**DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONTO DOS SUPOSTOS CRÉDITOS APURADOS SOBRE AS DESPESAS DE DEPRECIÇÃO DOS GASTOS COM**

**PARADAS PROGRAMADAS PARA MANUTENÇÃO, AINDA QUE HOUVESSE PREVISÃO LEGAL PARA TAL.**

Cumpra registrar que, ainda que houvesse previsão legal para o desconto de créditos apurados sobre despesas de depreciação de gastos havidos com paradas programadas para manutenção de ativos, a qual, reafirma-se, não há, outro impeditivo haveria a impossibilitar a sua efetivação no caso da contribuinte.

É que os montantes integrais dessas despesas de depreciação/amortização, apuradas sobre os tais gastos com paradas programadas, constituíram-se custo ou despesa na apuração do resultado, o que afasta a possibilidade de os mesmos valores serem utilizados como base de cálculo de créditos descontáveis das exações devidas, conforme preconiza o Ato Declaratório Interpretativo - ADI SRF n.º 03/2007 a seguir transcrito:

“Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 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 n.º 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto no art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos arts. 3º, e seu §10, e 15, inciso II, da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o que consta do processo n.º 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.”

De acordo com referido Ato Declaratório Interpretativo, a parcela relativa ao crédito apurado sobre determinada despesa/gasto somente poderá ser utilizada para

reduzir o valor do PIS e da COFINS devidos desde que não tenha sido considerada como custo na apuração do resultado do exercício, uma vez que, nos termos do ADI, 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.

Como sabido, o custo de um ativo imobilizado é levado a resultado do exercício mediante a dedução, na apuração do lucro do período, de suas respectivas despesas de depreciação. Assim, no momento em que se deduz a totalidade de aludidas despesas na apuração do lucro líquido do exercício, sem que desse total seja reduzido o valor da parcela relativa ao “crédito a recuperar”, está a se deduzir também essa parcela relativa a esse “crédito a recuperar”, eis que ainda embutida no valor total das tais despesas.

E isso foi justamente o que ocorreu. A integralidade (ou seja, o montante bruto das despesas sem a devida redução da parcela relativa ao crédito a recuperar) dos valores contabilizados naquelas contas de depreciação que registraram as despesas de depreciação sobre os gastos com as paradas programadas, que serviram de base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS, foi deduzida na apuração do lucro líquido do ano sob fiscalização, parte a título de “Custos dos Bens e Serviços Vendidos”, na linha 17 da ficha 07A da DIPJ (Demonstração do Resultado do Exercício), e parte a título de “Despesas 17 da ficha 07A da DIPJ (Demonstração do Resultado do Exercício)”, e parte a título de “Despesas Operacionais”, na linha 40 da mesma Ficha.

#### **BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – VALOR DE AQUISIÇÃO – LINHA 10 FICHA 06A e 16A - DACON**

Após pedidos de prorrogação de prazo, formulados através das petições de fls. 689, 731, 732, 736 e 737, datadas de 18 de abril, 08 e 29 de maio, no dia 19 de junho de 2017, contribuinte, através de petição, fls. 779, apresenta livros e documentos para fazer prova da contabilização no Ativo Imobilizado, de veículos de navegação (navios) pelo valor de aquisição.

Conforme planilha apresentada pelo contribuinte, fls. 781, foi adquirido do estaleiro Maua o Navio Furtado, no valor de R\$ 186.743.213,00, nota fiscal n. 2285 e n. 2319; o navio Sérgio Buarque, no valor de R\$ 186.574.048,00, nota fiscal no. 3037; e o navio João Cândido, no valor de R\$ 363.685.286,00, contabilizados em conta de Ativo Imobilizado, no valor total de R\$ 737.002.547,00, fls. 781.

Calculado sobre o valor do ativo imobilizado, o contribuinte deduziu através de creditamento de PIS do valor de R\$ 12.160.542,03 e creditamento da COFINS do valor de R\$ 56.012.193,57, totalizando 68.172.735,60, fls. 780.

Atendendo Termo de Intimação no. 1.343/2017, em 28 de setembro de 2017, fls. 866 a 869, contribuinte apresenta cópia em PDF da contabilização no imobilizado dos navios acima citados, respaldando o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS sobre o custo de aquisição dos navios com base no art. 1º da Lei nº 11.774/2008, alterada pela Lei 12.546/2011.

É de se considerar que o creditamento total dos créditos pelas aquisições de embarcações não possui proteção legal. De acordo com o artigo 1º da Lei 11.774/2008, expressamente admite esta possibilidade em relação a aquisição de máquinas e equipamentos destinadas ao Ativo Imobilizado.

E aqui consideramos as normas que regem a classificação tarifária de máquinas e equipamentos, na seção XVI da TIPI, pois as embarcações diferentemente das máquinas possuem posição específica na TIPI, sendo classificadas como sendo material de transporte, seção XVII.

Em consonância a interpretação acima, o ADI RFB 4, de 20/04/2015, dispõe que são admitidos créditos de PIS e COFINS, em relação aos veículos automotores (embarcações) incorporados ao ativo imobilizado e destinados a prestação de serviços, tão somente com a utilização do encargo mensal de depreciação, nos termos do art. 3º VI c/c parágrafo 1º Inciso III, Lei 10.833/2003.

Para fins de conceito a doutrina tem se manifestado que “Por veículo automotor haveremos de entender aquele que é dotado de motor próprio, e, portanto capaz de se locomover em virtude de impulso (propulsão) ali produzido. Serão os carros, caminhonetes, ônibus, caminhões, tratores, motocicletas (e assemelhados) mas **também as embarcações** e aeronaves, em uma perspectiva de menor incidência prática (Ver Lei 9426/96), **constatando-se que difere literalmente das máquinas e equipamentos.**

Portanto, é cristalina a falta de amparo legal a pretensão do contribuinte em se creditar do PIS e da COFINS em sua totalidade, pelo custo de aquisição, calculado sobre os valores contabilizados no ativo imobilizado, pagos na aquisição de navios e/ou embarcações, por absoluta falta de previsão e autorização legal. (...)

#### **OUTRAS OPERAÇÕES DIREITO A CRÉDITO LINHA 13 FICHA 06A e 16A - DACON**

No dia 08 de maio de 2017, contribuinte, às fls 731 a 732, atendendo intimação, apresentou informações relacionadas as Outras Operações com Direito a Crédito demonstradas no DACON, do período de janeiro a junho de 2012.

Através de petição datada de 29/05/2017, contribuinte, às fls. 736 a 737, apresentou informações em planilha, do período de julho a dezembro de 2012.

Examinando as planilhas apresentadas, no quadro identificado como sendo Outras Operações com Direito a Crédito, identificamos uma série de operações a título de Aluguéis, Arrendamentos Diversos, Arrendamento de Áreas e Arrendamento de Dutos e Arrendamentos de Terminais.

No desenvolvimento da auditoria consideramos as informações e documentos probatórios, que fazem prova dos alugueis e arrendamentos diversos; arrendamento de áreas e arrendamento de dutos e terminais.

Como não poderia deixar de ser, levamos em consideração a interpretação literal do art. 3º da Lei no. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que expressamente identifica os serviços e bens contratados a título de alugueis e de arrendamento mercantil, beneficiados com o creditamento da COFINS:

*IV - alugueis 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.*

Para proporcionar uma identificação da natureza, procedência e valoração do creditamento, reconciliamos os DACONS transmitidos nos meses de janeiro a dezembro de 2012, com as informações prestadas pelo contribuinte às fls 731 e 732, 736 a 737, 866 a 869 e páginas dos livros Razões nos. 896 a 1666 dos autos.

Nesta avaliação, apuramos que o contribuinte se apropriou de créditos a título de alugueis /arrendamentos diversos; de arrendamento de áreas e arrendamento de Dutos e Terminais, que amplia o alcance de referido dispositivo legal, que restringe seu alcance às despesas de alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa (IV) e ao 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 (V):

Da leitura dos dispositivos legais em referência, de plano se constata que não é qualquer tipo de arrendamento ou de aluguel que gera direito ao creditamento.

Em relação aos alugueis o dispositivo legal aplicável, a que estamos vinculados, se refere especificamente e literalmente a alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa (item IV) não se aplicando ao caso concreto.

No caso do arrendamento, a lei é específica ao determinar que somente são aceitas como base de cálculo dos créditos as despesas relativas às contraprestações de arrendamento mercantil e, como se pode verificar nos documentos apresentados pela contribuinte, não é deste tipo de arrendamento que tratam os contratos por ela firmados.

No nosso ordenamento jurídico, o arrendamento mercantil é regido pela Lei n.º 6.099/1974, que logo em seu artigo 1º assim esclarece:

“Art. 1º O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-se-á pelas disposições desta Lei.”

E em seus artigos seguintes estabelece os diversos requisitos para que um contrato seja considerado como de arrendamento mercantil:

**Art. 2º Não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependes, assim como o contratado com o próprio fabricante.**

§ 1º O Conselho Monetário Nacional especificará em regulamento os casos de coligação e interdependência.

§ 2º Somente farão jus ao tratamento previsto nesta Lei as operações realizadas ou por empresas arrendadoras que fizerem dessa operação o objeto principal de sua atividade ou que centralizarem tais operações em um departamento especializado com escrituração própria.

Art. 5º Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições:

- a) prazo do contrato;

b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;

c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;

d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.

Parágrafo único – Poderá o Conselho Monetário Nacional, nas operações que venha a definir, estabelecer que as contraprestações sejam estipuladas por períodos superiores aos previstos na alínea b deste artigo.

Tais requisitos constam também da Resolução do Banco Central do Brasil n.º 2.309/96, que regulamenta a matéria:

### **Resolução BACEN n.º 2.309/96**

Art. 1º As operações de arrendamento mercantil com o tratamento tributário previsto na Lei n.º 6.099, de 12.09.74, alterada pela Lei n.º 7.132, de 26.10.83, somente podem ser realizadas por pessoas jurídicas que tenham como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil, pelos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e pelas instituições financeiras que, nos termos do art. 13 deste Regulamento, estejam autorizadas a contratar operações de arrendamento com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele coligadas ou interdependentes.

Art. 7º Os contratos de arrendamento mercantil devem ser formalizados por instrumento público ou particular, contendo, no mínimo, as especificações abaixo relacionadas:

I - a descrição dos bens que constituem o objeto do contrato, com todas as características que permitam sua perfeita identificação;

II - o prazo de arrendamento;

III - o valor das contraprestações ou a fórmula de cálculo das contraprestações, bem como o critério para seu reajuste;

IV - a forma de pagamento das contraprestações por períodos determinados, não superiores a um semestre, salvo no caso de operações que beneficiem atividades rurais, quando o pagamento pode ser fixado por períodos não superiores a um ano;

V - as condições para o exercício por parte da arrendatária do direito de optar pela renovação do contrato, pela devolução dos bens ou pela aquisição dos bens arrendados;

VI - a concessão à arrendatária de opções de compra dos bens arrendados, devendo ser estabelecido o preço para seu exercício ou critério utilizável na sua fixação;

VII - as despesas e os encargos adicionais, inclusive despesas de assistência técnica, manutenção e serviços inerentes à operacionalidade dos bens arrendados, admitindo-se, ainda, para o arrendamento mercantil financeiro:

a) a previsão de a arrendatária pagar valor residual garantido em qualquer momento durante a vigência do contrato, não caracterizando o pagamento do valor

residual garantido o exercício da opção de compra; b) o reajuste do preço estabelecido para a opção de compra e o valor residual garantido;

VIII - as condições para eventual substituição dos bens arrendados, inclusive na ocorrência de sinistro, por outros da mesma natureza, que melhor atendam às conveniências da arrendatária, devendo a substituição ser formalizada por intermédio de aditivo contratual;

IX - as demais responsabilidades que vierem a ser convencionadas, em decorrência de:

- a) uso indevido ou impróprio dos bens arrendados;
- b) seguro previsto para cobertura de risco dos bens arrendados;
- c) danos causados a terceiros pelo uso dos bens;
- d) ônus advindos de vícios dos bens arrendados;

X - a faculdade de a arrendadora vistoriar os bens objeto de arrendamento e de exigir da arrendatária a adoção de providências indispensáveis à preservação da integridade dos referidos bens;

XI - as obrigações da arrendatária, nas hipóteses de:

- a) inadimplemento, limitada a multa de mora a 2% (dois por cento) do valor em atraso;
- b) destruição, perecimento ou desaparecimento dos bens arrendados;

XII - a faculdade de a arrendatária transferir a terceiros no País, desde que haja anuência expressa da entidade arrendadora, os seus direitos e obrigações decorrentes do contrato, com ou sem co-responsabilidade solidária.

Conforme se verifica, o contrato de arrendamento mercantil é contrato típico e complexo que possui diversas características a distingui-lo dos demais contratos, dentre as quais, pela relevância no caso sob análise, destacamos:

- a) ser negócio cujo arrendador é empresa pertencente ao sistema financeiro ou pessoa jurídica que tem como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil;
- b) não ter como partes pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes; e
- c) obrigatoriamente propiciar ao arrendatário a faculdade de adquirir o bem arrendado ou devolvê-lo ao arrendador ao final do prazo contratual.

Analisando-se os contratos apresentados pela contribuinte, intitulados como de “arrendamento de dutos e terminais”, verifica-se, de pronto, que o primeiro requisito estabelecido no art. 1º da Resolução BACEN nº 2.309/96, ex vi do §2º do art. 2º da 6.099/1974, não é cumprido, posto que a arrendadora é a Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRAS, a qual sabidamente não é instituição financeira nem tem como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil. E mesmo que fosse, sendo a fiscalizada subsidiária integral da arrendadora continua o impedimento para se enquadrar os tais contratos como de arrendamento mercantil, eis

que o caput do mesmo art. 2º da Lei nº 6.099/74 é categórico ao determinar que “não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes”.

E mais, pela cláusula décima quinta dos contratos sob análise, a contribuinte está obrigada à devolução dos bens arrendados quando do encerramento do prazo contratual. Tal cláusula é de vital importância para a caracterização desses contratos, haja vista que, conforme determinado no art. 5º, alíneas “c” e “d”, da Lei nº 6.099/74 e art. 7º, incisos V e VI, da Resolução BACEN nº 2.309/96, para ser considerado como de arrendamento mercantil, seja ele financeiro ou operacional, o contrato deve necessariamente conter cláusula que propicie à arrendatária a possibilidade de exercer o seu direito de compra dos bens arrendados, e deve estabelecer ainda o preço para seu exercício ou critério utilizável na fixação do mesmo, cláusulas estas que os contratos firmados pela fiscalizada não possuem. Do contrário, expressamente (Cláusulas 15) determinam que os bens deverão ser obrigatoriamente devolvidos quando de seu encerramento.

Nesse sentido, em seu artigo 33, a Resolução BACEN nº 2.309/96 enfatiza que as operações que se realizarem em desacordo com as suas disposições não se caracterizam como de arrendamento mercantil.

Temos pois que não se trata, no caso concreto, de hipótese de arrendamento mercantil, quer financeiro, quer operacional, sendo este motivo suficiente a impedir a utilização do valor relativo às despesas com os tais contratos como elemento formador da base de cálculo de crédito da COFINS nos termos dos arts. 3º, incisos V, da Lei 10.833/2003, e a impor a glosa de tal crédito na apuração da exação devida.

Mas ainda que se diga que os contratos tratam, na realidade, de simples aluguel regrado pelo art. 565 do Código Civil, Lei 10.406/2002, nos quais uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, da mesma forma se impõe a glosa dos créditos sobre as tais despesas.

É que o desconto de créditos relativos a despesas de aluguéis tem obedecer à limitação imposta pelos arts. 3º, inciso IV, da Lei 10.833/2003, segundo os quais dão direito a crédito apenas as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

Com efeito, 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.

Dutos são tubulações especialmente construídas em chapas que recebem tratamentos contra corrosão e são utilizadas para transportar petróleo e seus derivados por distâncias especialmente longas, sendo então denominados como oleodutos, gasodutos ou polidutos, conforme o produto que transportam, e interligam terminais marítimos, fluviais, lacustres ou terrestres, campos de produção de petróleo e gás, refinarias, companhias distribuidoras e consumidores, permitindo assim que grande quantidade de produtos seja deslocada de maneira mais segura e econômica, diminuindo o tráfego de cargas perigosas por caminhões, trens ou por navios.

Melhor dizendo, conforme definição técnica da própria agência reguladora da atividade (Agência Nacional do Petróleo - ANP), dutos e terminais são “instalações de transporte ou transferência” de petróleo e de seus derivados, que “incluem os sistemas indispensáveis à operação das mesmas, tais como: estações de bombeamento ou compressão, tanques de armazenagem e sistemas de controle” (Art. 1º, §§1º e 2º, Portaria ANP 170/1998). Ou ainda, duto é o “conduto fechado destinado ao transporte ou transferência de petróleo, seus derivados ou gás natural” (Art. 1º, Portaria ANP 125/2002), e terminal, “o conjunto de instalações compostas por tanques e esferas utilizadas para o recebimento, expedição e armazenagem dos produtos da indústria do petróleo” (glossário ANP, em [www.anp.gov.br](http://www.anp.gov.br)), e na legislação que rege o PIS e a COFINS não-cumulativos inexistente previsão para apuração de crédito em relação às despesas decorrentes dos alugueis desses tipos de instalação ou de alugueis de instalações em geral.

Nesse aspecto, é de se salientar que os preços dos alugueis sob análise são estabelecidos no ANEXO II de cada contrato e que os valores ali estão definidos apenas para as universalidades denominadas OLEODUTOS e TERMINAIS, instalações estas que, como visto, “incluem os sistemas indispensáveis à operação das mesmas, tais como: estações de bombeamento ou compressão, tanques de armazenagem e sistemas de controle”. Não obstante, fato é que a lei estabelece que os alugueis que dão direito a crédito são apenas aqueles de PRÉDIOS, de MÁQUINAS e de EQUIPAMENTOS, de forma que, se as partes resolvem contratar o aluguel de uma universalidade de coisas que englobam principalmente bens que não se enquadram nestas três espécies, não há como enquadrar ali estes gastos.

A uma porque a lei não prevê que despesas decorrentes de alugueis de universalidades de bens de espécies distintas, ou mesmo o aluguel de instalações em geral, possam gerar créditos descontáveis das exações devidas pela sistemática da não-cumulatividade, mas apenas, restritiva e especificamente, despesas decorrentes de alugueis de máquinas, prédios e equipamentos. E, a duas, porque ainda que seja possível dizer que as universalidades dos objetos dos contratos de arrendamento aqui analisados possuem bens principais que lhes dão a essência, estes seriam os dutos, os tanques e as esferas, elementos principais e determinantes dos oleodutos e terminais alugados, os quais, conforme já verificado, não se confundem com prédios, máquinas e equipamentos.

Neste ponto, faz-se mister repisar que 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, e esse não é o caso das despesas da fiscalizada relativas ao aluguel de oleodutos e terminais, de forma que seus valores também serão glosados para fins de lançamento de ofício das parcelas do PIS e da COFINS que deixaram de ser espontaneamente recolhidas.

Em face dos argumentos de fato e de direito arrolados acima e a redação do art. 3º da Lei nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003, item IV - alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, que limita e restringe de forma expressa e literal, o alcance do crédito das contribuições sociais, às situações expressamente previstas, abaixo elaboramos planilha em que se procede a identificação dos valores dos créditos glosados: (...)

## OMISSÃO DE OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS

Através do Termo de Intimação n. 764, fls 97 a 102, o contribuinte foi intimado a demonstrar a composição da base calculo do PIS e da COFINS de janeiro de 2012 a dezembro de 2012, consideradas nos DACONS e na DIPJ, contendo de modo detalhado a descrição, o código contábil e o valor das receitas e das eventuais exclusões e deduções efetuadas, bem como cópia do livro Razão dos códigos das respectivas contas contábeis analíticas, do valor declarado na DIPJ, inclusive a título de Outras Receitas Operacionais, no valor de R\$ 11.822.077,12,

Atendendo intimação, fls. 107 a 110, o contribuinte declara que referido valor, informado na linha 43 da ficha 07 A da DIPJ, faz parte do valor de R\$ 38.181.343,83, informado no item 02, demais receitas, da ficha 17 A, da DACON 2012, composto das seguintes contas: do código contábil 3519.1090, Outras Receitas Operacionais e Outras Despesas Operacionais; do código contábil 3519.1010 Receitas de Serviços Assistenciais; do código contábil 3519.1060 Receitas de Multas Contratuais e do código contábil Perdas e Sobras de Materiais – Variação.

Ao se ter acesso ao livro Razão, fls. 231 a 599 e a planilha intitulada DACON 2012 – Outras Receitas Operacionais, fls 641, apresentados pelo contribuinte, apuramos divergência entre os valores contabilizados e os oferecidos à tributação, através dos DACONS transmitidos.

Intimado a justificar e a fazer prova documental da diferença entre os valores contabilizados a crédito, e aí consideramos a natureza contábil das outras receitas operacionais, o contribuinte apenas alega, alega, sem apresentar provas documentais.

Num momento justifica que o estorno dos lançamentos a crédito se refere a lançamentos de receitas que não sofrem tributação, sem fazer prova do alegado.

Abaixo quadro/planilha em que se demonstra a omissão de receita operacional e o valor que deixou de tributar, nas contas 3519.1090; 3519.1060 e 3517.1020.

Concluída a auditoria de certeza e liquidez do crédito tributário submetido a compensação, por suposto recolhimento a maior, reconstituímos o valor da contribuição devida, tomando como ponto de partida os valores declarados no DACON, do mês de janeiro de 2012, conforme Balancete de Reconciliação e Verificação, que faz parte inseparável e integrante da presente Informação Fiscal.

Na reconstituição da contribuição foram considerados os valores de créditos descontados daquela apurada, por compensação de créditos supostamente recolhidos a maior em períodos anteriores, observando sempre a decisão administrativa proferida; considerados eventuais remanejamentos de créditos de um período para outro, levando em consideração a sua existência de fato e de direito.

Do valor apurado como devido no mês, foram excluídas as antecipações a título de retenção na fonte, conforme as DIRFS transmitidas pelas fontes pagadoras. Do saldo da COFINS mensal apurada como devida, foi conciliado com os valores efetivamente pagos por DARFs.

Da reconciliação entre a COFINS devida e a efetivamente paga, relativa ao mês de janeiro de 2012, não foi apurado pagamento a maior ou indevido, o que daria azo ao pedido de compensação, mas insuficiência de recolhimento.

Em vez de recolhimento a maior ou recolhimento indevido, no mês de JANEIRO de 2012, no valor de R\$ 2.026.178,04 , que fundamenta pedido de compensação de crédito tributário, conclui-se que o contribuinte deixou de recolher aos cofres públicos o valor de R\$ 4.304.326,66.

De acordo com a melhor doutrina a certeza e liquidez do crédito deve ser demonstrada de plano. Sendo incerto e ilíquido não se admite o ressarcimento ou a compensação. A prova do recolhimento ou pagamento indevido ou a maior passa necessariamente pela apuração da contribuição efetivamente devida.

Somente a partir daí é possível saber se o recolhimento é a maior, se é indevido.

No caso em exame, conforme verificado, além de não existir prova de pagamento indevido, através de auditoria foi apurado que o contribuinte deixou de recolher parte de referida contribuição.

No decorrer da auditoria de certeza e liquidez do direito creditório submetido a compensação, a título de PIS e COFINS, contribuinte foi através do Dossiê no. 10010.001563/0616-02, intimado e ou reintimado a se manifestar, prestar informações, esclarecimentos.

Em manifestação de inconformidade, a Recorrente sustentou 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 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;

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 17ª Turma da DRJ/RJO, Acórdão 12-110.602, negou provimento ao apelo, com decisão assim ementada:

**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. CRÉDITOS NÃO VINCULADOS A INSUMOS. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.** Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos. A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si sós critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins 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.

**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.

**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: 01/01/2012 a 31/01/2012

**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.

**DECADÊNCIA. DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.** O prazo decadencial, previsto nos art. 150, § 4º e 173 do CTN, não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza de créditos escriturados pelos sujeitos passivos.

**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: 01/01/2012 a 31/01/2012

**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.

**ÔNUS DA PROVA. REVERSÃO DE PROVISÕES. ESTORNOS. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA.**

Cabe à recorrente trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que deem a elas força probante.

Em recurso voluntário, a Companhia ratifica as premissas de análise e as questões de mérito, defendendo o provimento integral para que:

“(I) Conheça do presente Recurso Voluntário e defira, em sua totalidade, as pretensões da Recorrente, para reformar o Acórdão n. 12-110.602, exarado pela 17ª Turma da DRJ/RJO, para declarar sua nulidade e a completa improcedência do lançamento suplementar de COFINS, relacionado ao Processo Administrativo n. 16682.901562/2018-18, com consequente extinção integral de todo o crédito tributário a ele relacionado, incluídos juros, multas e, inclusive, juros sobre multas.

(II) Caso dos esclarecimentos prestados no presente Recurso Voluntário, em cotejo com todos os documentos já acostados pela TRANSPETRO, ainda possam restar eventuais dúvidas a este C. Conselho, requer-se seja convertido o presente julgamento em diligência, como autoriza o art. 16, IV, do Decreto n. 70.235/1972, mormente quanto à conformidade de seu procedimento contábil-fiscal de aproveitamento de créditos com docagens e paradas programadas – *serviços que constituem verdadeiros insumos da atividade* – ao disposto no ADI SRF n. 03/2007. Tudo para que fique definitivamente esclarecido que não houve aproveitamento simultâneo das referidas despesas, como créditos de COFINS e custos na apuração do resultado do exercício de 2012.

(III) *Alternativamente*, ao apreciar o presente Recurso Voluntário em cotejo com todos os documentos já acostados ao caso pela TRANSPETRO, caso remanesçam dúvidas a este C. Conselho, relativamente aos créditos suplementares de COFINS, lançados sob alegação de “omissão de receitas operacionais”, requer-se seja convertido o presente julgamento em diligência, como autoriza o art. 16, IV, do Decreto n. 70.235/1972. Tudo para que fique esclarecido, enfim, a inexistência dessas verbas.”

Em petição posterior, aduz a necessidade distribuição por conexão dos processos:

16682.903246/2013-76, 16682.903247/2013-11, 16682.903242/2013-98,  
16682.903245/2013-21, 16682.903249/2013-18, 16682.903250/2013-34,  
16682.903241/2013-43, 16682.903248/2013-65, 16682.901574/2018-42,  
16682.904271/2013-77, 16682.904270/2013-22, 16682.903244/2013-87,  
16682.903243/2013-32, 16682.903693/2013-25, 16682.721049/2014-11,  
16682.721030/2018-07, 16682.901563/2018-62, 16682.901564/2018-15,  
16682.901566/2018-04, 16682.901562/2018-18, 16682.901565/2018-51,  
16682.901559/2018-02, 16682.901558/2018-50, 16682.901573/2018-06,  
16682.901576/2018-31 e 16682.901575/2018-97.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

### **Da necessidade de distribuição de processos por conexão**

Os seguintes processos de 2013 estão pautados para a mesma sessão de julgamento que o presente:

16682.903246/2013-76; 16682.903247/2013-11; 16682.903242/2013-98;

16682.903245/2013-21; 16682.903249/2013-18; 16682.903250/2013-34;

16682.903241/2013-43; 16682.903248/2013-65; 16682.904271/2013-77;

16682.904270/2013-22.

O processo n.º 16682.721049/2014-11 está aguardando distribuição e é de período anterior ao presente.

O processo n.º 16682.721030/2018-07 foi distribuído à Conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

Os de n.º 16682.901559/2018-02, 16682.901558/2018-50, 16682.901573/2018-06, 16682.901576/2018-31, 16682.901574/2018-42 e 16682.901575/2018-97 aguardam sorteio.

Por sua vez, os processos n.º 16682.901563/2018-62; 16682.901564/2018-15; 16682.901565/2018-51 e 16682.901566/2018-04 estão na mesma pauta que o presente.

Os processos têm matérias comuns entre si e estão separados por DCOMPS, cada um com créditos tributários de PIS/COFINS compensados de distintos períodos e débitos.

Entendo que o julgamento pode prosseguir.

### **MÉRITO**

A compensação não foi homologada em virtude de glosas decorrentes de desconto de créditos apurados sobre despesas de depreciação/amortização com docagens e paradas programadas para manutenção; desconto de créditos apurados sobre aquisições de embarcações próprias; desconto de créditos apurados sobre despesas de aluguéis ou arrendamento de dutos e terminais e, omissão de outras receitas operacionais.

#### **(i) Despesas de depreciação/amortização com docagens e paradas programadas**

A Recorrente tomou crédito, com fundamento no art. 3º, VI, da Lei n.º 10.833/2003, de depreciação/amortização de despesas com manutenção e reparos de embarcações ("docagens"), e de dutos, terminais e tanques ("paradas programadas").

A Companhia informou que:

A partir de janeiro de 2006, em atendimento à Deliberação CVM nº 489/2005 e à Interpretação Técnica nº1/2006 do IBRACON 2, a Companhia reverteu o saldo da provisão para paradas programadas e adotou como prática contábil o registro no imobilizado dos gastos relevantes realizados com manutenção das unidades industriais e dos navios, que incluem peças de reposição, serviços de montagem e desmontagem, entre outros. Tais paradas ocorrem em períodos programados, em média de 3 anos, e os respectivos gastos são depreciados como custo dos serviços prestados até o início da seguinte parada.

Entretanto, tal pretensão não encontra fundamento legal. Ainda que contabilmente, o registro de tais gastos possa se dar no ativo imobilizado, para fins da legislação tributária, serviços de docagem e gastos com paradas programadas não são bens, máquinas ou equipamentos sujeitos a depreciação.

O art. 3º, VI e §1º, III, da Lei nº 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 de manutenção desses bens, como bem posto no relatório fiscal:

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.

(...)

Resta patente que inexistente nesse instrumento normativo ou nas leis e demais IN que disciplinam a utilização dos créditos da não-cumulatividade qualquer dispositivo que permita a apuração de créditos sobre despesas de depreciação/amortização de gastos havidos com as paradas programadas para manutenção de ativos, quer sejam estas despesas determinadas em função do prazo transcorrido entre uma parada e outra ou em função de qualquer outro prazo.

Cumprido ressaltar que docagens e paradas programadas não se confundem com aluguel de dutos/terminais, que encontram fundamento para creditamento em outro inciso, o IV da Lei nº 10.833/2003 (os terminais/dutos compõem o ativo imobilizado da PETROBRÁS, que os aluga à TRANSPETRO), como se verá a seguir no tópico (iii).

Por outro lado, docagens e paradas programadas têm caráter de essenciais à prestação de serviço da TRASPETRO, dessa forma teriam a natureza de insumo, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003. Mas, a empresa não classificou tais dispêndios como insumos, bem como a fiscalização não analisou esta matéria, logo não pode ser objeto de deferimento neste recurso.

No mesmo sentido, o voto da Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, no acórdão 3401-007.462, preferido em processo conexo da Recorrente:

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 DICON. 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 DICON. 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.

Em relação à matéria posta neste tópico, adoto as razões do acórdão recorrido, com fundamento no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, por com elas concordar integralmente:

Foram glosados os valores informados na linha 09 das fichas 06A e 16 do Dicon, relativo ao mês de janeiro de 2012, a título de créditos apurados sobre "Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação)", advindos de despesas com manutenção e reparos de embarcações ("docagens"), e de dutos, terminais e tanques ("paradas programadas").

Informa a Fiscalização que, no decorrer do procedimento, intimou o contribuinte a indicar a base legal do registro contábil destes gastos no ativo imobilizado e da consequente apuração de despesas de depreciação/amortização e créditos da não cumulatividade, que assim se manifestou:

“a base legal para a tomada dos créditos em relação ao ativo imobilizado, é o disposto no **art. 3º inciso VI, combinado com o inciso III, parágrafo 1º da Lei 10.833/2003**”.

"Em relação as paradas programadas (manutenção relevante realizada nos navios e nas instalações de Dutos e Terminais, que é capitalizada para amortização por conta da legislação contábil, Pronunciamento Contábil – CPC nº 27), a base legal é o **art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003**, combinado com o art. 66, § 5º, II, “a”, da IN SRF nº 247/2002". (g.n.)

Com fundamento na manifestação supra, a Autoridade a quo entendeu 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 VII, 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.

Invoca a Instrução Normativa SRF n.º 457/2004, que disciplina especificamente a utilização dos créditos da não-cumulatividade sobre encargos de depreciação de bens, na qual há previsão de que os créditos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Receita Federal em função do prazo de vida útil do bem ou opcionalmente nos prazos de 4 ou 2 anos, para determinadas máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos previstos na lei. Isto porque parte do pressuposto de que esses créditos necessariamente são apurados sobre as depreciações de bens, e não sobre gastos com manutenção de bens.

Acrescenta que o registro contábil destas despesas no ativo imobilizado não os transforma em bens, máquinas ou equipamento; não convola as depreciações a eles relativas em depreciação sobre bens, máquinas ou equipamentos; não passam a integrar o valor dos bens objeto da manutenção; não aumenta a vida útil dos bens; e não se depreciam nos mesmos prazos em que os respectivos bens.

Tece similar juízo a respeito das despesas de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, que não se confundem com a "*depreciação/amortização dos gastos com serviços diversos de docagem, manutenção, limpeza e reabilitação de navios, embarcações e tanques*".

Conclui, por fim, pela ausência de permissivo legal para a tomada dos aludidos créditos, procedendo à glosa dos créditos descontados a este título.

Por sua vez, o contribuinte, seguindo outra linha argumentativa, pugna pela desconstituição da glosa, visto entender que tais gastos seriam na verdade despesas na aquisição de insumos, na medida em que são serviços indispensáveis para a consecução do seu objeto social, embora estejam registrados em conta do ativo imobilizado, gerando créditos de PIS e Cofins, nos termos dos incisos II e VI do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Acusa a Fiscalização de interpretar o conceito de insumos de forma restritiva, sem considerar a recente decisão do STJ, no âmbito do REsp n.º 1.221.170-PR, e, por conseguinte, os critérios da essencialidade e imprescindibilidade nela definidos.

Entendo que não assiste razão ao contribuinte como se verá a seguir.

Cabe, inicialmente, transcrever a legislação de regência sobre a matéria, especificamente o art. 3º, incisos II, VI e VII, e § 1º, inciso III, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao

concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

**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. (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

**VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros**, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

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

(...)

**III - dos encargos de depreciação e amortização** dos bens mencionados nos incisos **VI**, **VII** e **XI** do caput, incorridos no mês; (g.n.)

Nota-se de plano que o embasamento legal adotado pela empresa não lhe socorre, pois o inciso VI e §1º, inciso III, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 permite a apuração dos créditos exclusivamente sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, e não sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção desses bens. Mesmo raciocínio deve ser aplicado às despesas de amortização previstas no inciso VII e §1º, inciso III, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Cumprido destacar que as hipóteses de desconto de créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas são as exaustivamente estabelecidas pela Lei, não cabendo alteração por analogia ou interpretação extensiva. (...)

Em outras palavras, a legislação tratou de discriminar os bens e as operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a todos os custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003), mesmo que essenciais ou imprescindíveis à atividade econômica.

Caso não fosse a intenção do legislador restringir as hipóteses de creditamento, não teria ele se preocupado em especificar as situações que ensejam os descontos ou aproveitamento de créditos nos incisos dos dispositivos legais que regem a matéria, concentrando tudo numa só estipulação.

Logo, a glosa com base na letra da própria lei que rege a não-cumulatividade, enquanto esta estiver no sistema jurídico, não pode ser tida como incorreta e desconectada do princípio não-cumulativo, nem deve ser chamada de restritiva.

Dessa forma, em um contexto eminentemente fiscal, a norma traz benefício especificamente direcionado para a aquisição de máquinas e equipamentos, com o claro objetivo de incentivar a renovação do parque industrial. Sendo assim, por falta

de referência expressa no dispositivo legal, não se pode cogitar que o benefício abrangja outros valores que não os que se refiram aos referidos bens. Portanto, o benefício fiscal não pode ser estendido de forma a abarcar as paradas para manutenção e as docagens, ainda que se admita que o registro contábil do equipamento e dos serviços de manutenção devam ser levados contabilmente ao ativo permanente em rubricas relacionadas.

Também não vejo possibilidade de enquadramento do crédito pretendido, simultaneamente, em duas hipóteses de incidência, a saber, incisos II e VI/VII das referidas leis, tendo em vista a literalidade do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Se o legislador assim o desejasse, pelas mesmas razões já expostas, o faria de forma expressa, como, por exemplo, utilizando a expressão "simultaneamente" no *caput* do dispositivo.

Nota-se, da leitura do Despacho Decisório, que a Autoridade *a quo* ateuve-se exclusivamente à questão da impossibilidade de apuração dos créditos vinculados à depreciação/amortização) de gastos "ativados" de serviços de manutenção (incisos VI e VII), não se manifestando conclusivamente a respeito da conceituação de insumos ou não destes gastos (inciso II). Seguiu estritamente o desejo estampado na escrituração fiscal do sujeito passivo, qual seja, a apuração de créditos vinculados à depreciação.

Do exposto, voto por manter as glosas.

#### **(ii) Desconto de créditos na aquisição de embarcações**

Relata a Autoridade competente que o sujeito passivo apropriou-se, irregularmente, de forma imediata e integral, de créditos de depreciação por ocasião das aquisições de embarcações, nos termos do art. 1º, XII, da Lei nº 11.774/2008, alterado pela Lei nº 12.546/2011:

Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma:

XII – imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.

Dessa forma, esse dispositivo legal apenas permitiria o imediato creditamento na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, as embarcações não se encaixariam por serem veículos. Por isso, faltaria amparo legal para a tomada de crédito integral.

Fundamentou a fiscalização que o NCM das embarcações é diverso de máquinas e equipamentos, por serem veículos; então caberia a utilização do encargo mensal de depreciação, nos termos do art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003.

Mais uma vez, entendo que a decisão de piso foi precisa na tratativa da falta de fundamento legal para o creditamento integral intentado pelo contribuinte nas aquisições das embarcações (art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99):

Em oposição, o contribuinte defende que valeu-se da faculdade, a ele 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 n.º 11.774/2008 (com a redação dada pela Lei n.º 12.546/2011).

Insera as embarcações no conceito de "máquinas e equipamentos", visto tratem-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*".

Acusa a Autoridade *a quo* de interpretar de forma restritiva a legislação a respeito da não-cumulatividade. No seu entender, o fato de a Lei n.º 11.744/2008 não mencionar o NCM e utilizar a expressão genérica "máquinas e equipamentos" leva justamente à conclusão de que não se desejou a suposta restrição.

Assevera que tais gastos são necessários e imprescindíveis ao exercício das atividades da empresa, e, portanto, uma interpretação restritiva à legislação de regência afrontaria recente decisão do Superior Tribunal de Justiça (pelo contexto, aquela proferida no âmbito do REsp n.º 1.221.170-PR).

Por fim, acrescenta que a própria Administração Pública, ao editar o Decreto n.º 6.909/2009, que regulamentou dispositivos da Lei n.º 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.

Como veremos a seguir, a tese defendida pelo sujeito passivo não deve prosperar.

Preliminarmente, em se tratando de desconto de créditos (renúncia de receita), a interpretação dos dispositivos legais que o definem deve ser restritiva (literal).

Portanto, o direito a crédito somente pode ser entendido no estrito senso do ditame legal, não se aplicando a analogia para determinação dos bens que gerarão créditos das contribuições. *In casu*, se a norma legal diz "máquinas e equipamentos", assim deve ser entendido, sem ampliação de seu sentido.

Em outras palavras, é notório que as normas que regem a exclusão do crédito tributário devem ser interpretadas literalmente. Portanto, somente podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições os valores expressamente autorizados por lei, não sendo cabível interpretação extensiva. Tal regra de hermenêutica resta consagrada no art. 111 da Lei n.º 5.172/66 (CTN).

Dessa forma, o que temos aqui não é uma lacuna legal a ser preenchida, com qualquer um dos métodos interpretativos previstos nos incisos do art. 108 do CTN, mas tão-somente a interpretação literal de uma hipótese de exclusão do crédito tributário, estabelecido no referido art. 1º, inciso XII, da Lei 11.774/2008.

É de fácil percepção que o referido dispositivo expressamente admite o creditamento imediato dos créditos oriundos de aquisições de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado.

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

Percebe-se também a pretensão do sujeito passivo em estender os 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. Mais uma vez não lhe assiste razão, e a ementa do referido acórdão já reproduzida no tópico "Despesas de Depreciação/Amortização com Docagens e Paradas Programadas para Manutenção" é esclarecedora neste sentido.

Como visto, nota-se que a decisão (vinculante) daquele Tribunal Superior atem-se exclusivamente à conceituação de insumos para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Não há extensão de seus efeitos a outras hipóteses de creditamento.

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

Portanto, no presente caso, as condições a serem preenchidas para fins de autorização de creditamento são aquelas impostas pelo art. 1.º, inciso XII, da Lei n.º 11.774/2008, alterado pela Lei n.º 12.546/2011, não se levando em consideração tão-somente a essencialidade ou a relevância dos serviços no processo industrial.

Em outras palavras, 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, e esse não é o caso das despesas do contribuinte aqui tratadas.

Quanto ao fato de o Decreto n.º 6.099/2009 relacionar em seu anexo o código NCM relativo a navios-tanque, isso não imputa à norma infralegal o poder de alterar a natureza e classificação de navios-tanque para "máquinas, aparelhos, instrumentos ou equipamentos". Note-se que neste rol não há só máquinas e equipamentos, mas também aparelhos e instrumentos, o que enfraquece ainda mais a tese defendida pelo sujeito passivo.

Tal classificação deve ser feita à luz do regramento previsto no Sistema Harmonizado de Designação de Codificação de Mercadorias (SH). Neste, as "máquinas e equipamentos" e as "embarcações" possuem classificações tarifárias distintas, respectivamente, na seção XVI e na seção XVII ("material de transporte"). Consequentemente, não se pode considerar uma como subespécie da outra, ou seja, não qualquer identidade entre essas mercadorias.

Outra questão relevante, ainda a respeito da falta de identidade entre o objeto de aquisição ("embarcações") e aquele previsto em tese na norma ("máquinas e equipamentos"), extrai-se do arcabouço legal/normativo aplicável ao caso.

Neste sentido, é fato que a legislação tributária, quando quer estabelecer regras de tributação ou de concessão de crédito em relação a um ou a outro determinado bem (tais como, máquinas, equipamentos, veículos, embarcações e quaisquer outros), o faz de forma específica (literal). E isso resta plenamente demonstrado em inúmeros dispositivos legais e infralegais, a seguir exemplificados: art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003; art. 7º, § 3º, incisos I e II, art. 8º, §§ 3º, 9º e 14, art. 15, incisos IV e V, art. 17, § 7º, e art. 38, *caput*, da Lei nº 10.865/2004; art. 1º, *caput*, e art. 3º, inciso I, alínea "a", da Lei nº 10.485/2002; art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002; art. 14, *caput*, e §§ 7º, 8º e 10, da Lei nº 11.033/2004; art. 10, inciso II, da Lei nº 11.051/2004; art. 62, § 2º, inciso III, do Decreto nº 3.000/99; art. 48, inciso II, art. 54, inciso XXIII, e art. 153, § 1º, incisos I a VI, do Decreto nº 7.212/2010; art. 1º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 459/2004; art. 23, inciso I, alínea "e", inciso III, alínea "b", e art. 24, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 635/2006; item 2, do Ato Declaratório SRF nº 48/98.

Não se pode esquecer que, conceitualmente, as embarcações são espécie de veículos automotores.

Corroborando com tudo o que foi dito, o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 20/04/2015, esclarece que admite-se a apuração de créditos de PIS e Cofins, em relação aos veículos automotores (sendo embarcações, uma das suas espécies) incorporados ao ativo imobilizado e destinados a prestação de serviços, tão-somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos do art. 3º, inciso VI, c/c parágrafo 1º, inciso III, da Lei 10.833/2003. Enfim, há entendimento expresso da Receita Federal de que veículos automotores não são alcançados pelo conceito de máquinas e equipamentos.

Diante do exposto, carece de amparo legal a pretensão do contribuinte em se creditar do PIS e da Cofins em sua totalidade, pelo custo de aquisição, calculado sobre os valores contabilizados no ativo imobilizado, pagos na aquisição de embarcações.

Logo, as glosas foram corretas, devendo ser mantidas.

### **(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 n.º 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.

#### **(iv) Omissão de outras receitas operacionais**

A Autoridade fiscal informou que, no decorrer do procedimento fiscal, intimou o sujeito passivo a demonstrar a composição da base de cálculo das contribuições declaradas nos DACONs e na DIPJ, detalhando a descrição, o código contábil e o valor das receitas e das eventuais exclusões e deduções efetuadas, e a apresentar cópias do livro Razão dos códigos das respectivas contas contábeis analíticas, relativas ao ano de 2012.

A Fiscalização constatou divergências entre os valores contabilizados "a crédito" (livro Razão) e os oferecidos à tributação (Dacon), no que tange à rubrica "Outras Receitas Operacionais". Houve intimação para que a empresa justificasse com prova documental essas diferenças.

A alegação em resposta foi de que a inconsistência se deve a receitas que não sofreram tributação, sendo por isso "estornadas" dos respectivos lançamentos "a crédito". Entretanto, não fez prova documental do alegado.

Diante então da ausência de comprovação, a Fiscalização apurou omissão de receitas operacionais para as contas 3519.1090 ("Outras Receitas Operacionais, Outras Despesas Operacionais"), 3519.1060 ("Receitas de Multas Contratuais") e 3517.1020 ("Perdas e Sobras de Materiais - Variação").

Não há que falar em ausência de motivação, tampouco incompreensão da Fiscalização a respeito dos procedimentos contábeis da contribuinte, pois a constatação da omissão de receitas se deu no confronto entre as informações prestadas pelo próprio sujeito passivo, no decorrer do procedimento, tanto na escrituração contábil (livro Razão) quanto em declarações de informações (Dacon e DIPJ).

A despeito das alegações tecidas no recurso voluntário, também não foi juntada documentação comprobatória que afastasse a acusação de omissão de receita. Ao contribuinte cabia o ônus de contestar os valores apurados, com argumentos e contraprovas documentais que

militassem a favor do crédito pleiteado, nos termos dos art. 170, do CTN c/c art. 373, do CPC/15.

#### **(v) Decadência do direito de recompor a base de cálculo e os créditos tributários de Cofins**

Alega o sujeito passivo que a DEMAC/RJ, ao recompor a base de cálculo da contribuição, fundada na constatação de omissão de receitas e negar a compensação de créditos objeto de PER/Dcomp, teria indevidamente constituído tributos, por via oblíqua, já alcançados pela decadência.

Todavia, difere-se a glosa de créditos em compensação da constituição do débito tributário por lançamento de ofício.

A glosa decorre de créditos não admitidos pela legislação ou não comprovados pelo contribuinte, mas que foram por ele utilizados na sua escrita fiscal/apuração.

Por sua vez, o lançamento de ofício refere-se à exigibilidade do pagamento do saldo devedor da contribuição, que, porventura, tenha sido apurado na escrita fiscal, mas não espontaneamente pago ou compensado (DCOMP) ou confessado (mediante DCTF).

A cobrança efetuada pelo lançamento é que deve se dar no prazo de 5 anos. Se da glosa dos créditos escriturados resultar a apuração de saldos devedores, estes serão passíveis de exigência mediante lançamento de ofício se relativos aos últimos cinco anos, contados pela regra do art. 150, § 4º do CTN ou do art. 173, I, do CTN.

Dessa forma, a decadência opera-se em relação ao débito decorrente da existência de saldo devedor e não em relação à glosa de ofício dos créditos indevidos.

O exame da legitimidade de créditos não tem prazo legalmente definido, então não há prazo de decadência do direito do Fisco de examinar toda documentação afeta ao crédito pretendido.

Enfim, considerando que o art. 150 do CTN não se aplica ao direito da Administração de glosar os créditos indevidos, deve ser afastada a alegação de decadência para a verificação dos créditos controvertidos pela fiscalização.

#### **(vi) Diligência**

O órgão julgador, a teor do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, pode determinar, de ofício ou a requerimento do interessado, a realização de diligências ou perícias, mas somente quando entendê-las necessárias ao seu convencimento, devendo indeferir as prescindíveis ao julgamento.

Há que se ter em conta, que tal previsão legal não tem o propósito de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas.

Nessa toada, não cabe diligenciar ou determinar a realização de perícia para, de ofício, promover a produção de prova da legitimidade do crédito alegado pela contribuinte, cujo ônus lhe é atribuído.

Desse modo, a diligência neste caso é prescindível.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes aos alugueis de dutos, terminais e instalações.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Redator designado.

A despeito do excelente voto proferido pela ilustre relatora, tanto que de acordo em grande parte, peço *venia* para divergir de apenas dois pontos: 1) da possibilidade de crédito sobre despesas de depreciação relativas aos serviços de manutenção de docagens e paradas programadas; 2) da possibilidade e crédito integral e imediato das embarcações adquiridas e escrituradas no ativo imobilizado.

Os temas serão tratados de acordo com os tópicos extraídos do relatório fiscal.

### **BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO 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 DICON 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 n.º 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.

***BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – VALOR DE AQUISIÇÃO – LINHA 10 FICHA 06A e 16A - DACON***

Da análise dos registros contábeis relacionados com os navios contabilizados no ativo imobilizado, a fiscalização detectou que a Recorrente apurou créditos de PIS e COFINS sobre o valor da aquisição, quando, em seu entendimento, deveriam ser apurados por encargos de depreciação. Trata-se dos navios Furtado, Sérgio Buarque e João Cândido.

Em atendimento à fiscalização, a Recorrente apresentou explicações afirmando que o procedimento está fundamentado no artigo 1º da Lei n. 11.774/2008, o qual permite o crédito integral sobre o valor da aquisição dos ativos (e não mais pela depreciação) se adquiridos a partir de julho de 2012.

O art. 1º da Lei n. 11.774/2008, com redação dada pela Lei n. 12.546/2011, estabelece:

Art. 1º. As pessoas jurídicas, **nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços**, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma:

[...]

**XII – imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.**

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados:

I – mediante a aplicação dos percentuais previstos no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 2003, sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno; ou

II – na forma prevista no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, no caso de importação. (grifei)

Contudo, a fiscalização argumentou que o artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 conferiu a possibilidade de crédito integral nas aquisições de bens do ativo apenas em relação às máquinas e equipamentos. Utilizando-se da seção XVI da TIPI, que trata da classificação fiscal das máquinas e equipamentos, sustentou que as embarcações não podem ser tratadas como tal, pois classificadas como material de transporte na seção XVII da mesma TIPI.

Assim, por ser uma embarcação (veículo) e não uma máquina, tampouco um equipamento, a apuração do crédito deve ser pela via da depreciação, nos termos do artigo 3º, VI e § 1º, III, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, glosando o crédito integral realizado pela Recorrente:

E aqui consideramos as normas que regem a classificação tarifária de máquinas e equipamentos, na seção XVI da TIPI, pois as embarcações diferentemente das máquinas possuem posição específica na TIPI, sendo classificadas como sendo material de transporte, seção XVII.

Em consonância a interpretação acima, o ADI RFB 4, de 20/04/2015, dispõe que são admitidos créditos de PIS e COFINS, em relação aos veículos automotores ( embarcações ) incorporados ao ativo imobilizado e destinados a prestação de serviços, tão somente com a utilização do encargo mensal de depreciação, nos termos do art. 3º. VI c/c parágrafo 1º. Inciso III, Lei 10.833/2003.

Discordo da conclusão fiscal e entendo inadequada a utilização da classificação fiscal da TIPI sobre máquinas e equipamentos (seção XVI) para aplicação nos créditos do PIS e da COFINS.

Tratam-se de tributos diversos, com feições, características e legislações diversas, o que já reconhecido pelo STJ, em sede de recursos repetitivos, quando tratou do conceito de insumos no REsp n. 1.221.170/PR.

O conceito de insumos tratado no REsp n. 1.221.170/PR é utilizado na conjugação da interpretação do que seja máquina ou equipamento para a produção de bens ou prestação de serviços. Isso porque insumo, conceito próprio da legislação do PIS e da COFINS (e não do IPI), representa um gasto essencial para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços. Assim, o ativo que esteve relacionado com esse processo produtivo também será passível de crédito.

Deve-se, assim, buscar um sentido próprio na legislação do PIS e COFINS, de acordo com o seu contexto, até porque, do ponto de vista conceitual, não há como se negar que um veículo também é uma máquina ou um equipamento.

O artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 trata da possibilidade de crédito integral de PIS e COFINS sobre o valor da aquisição de máquinas e equipamentos, desde que utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços. É essa finalidade que deve ser analisada para fins de enquadrar a embarcação (ou veículo) como máquina ou equipamento.

Consta dos autos a informação de que a Recorrente é uma empresa subsidiária integral da Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRÁS, destinada ao desempenho de atividades de transporte ou ao apoio logístico. Assim, presta serviço de transporte de gás e derivados de petróleo, utilizando-se das embarcações como um dos meios para o desenvolvimento dessa atividade.

Do estatuto social é possível identificar que a Recorrente tem como objeto o transporte e armazenamento de petróleo e seus derivados, biocombustíveis etc., por meio de dutos, terminais e embarcações, daí a razão de ser proprietária de navios, pois utilizadas em sua prestação de serviços:

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.

A embarcação, portanto, constitui equipamento para a prestação de serviços de transporte de petróleo e outros produtos, enquadrando-se no *caput* do artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 por atender a natureza de ser uma máquina ou equipamento, bem como a finalidade exigida, qual seja, sua utilização na prestação de serviços.

A interpretação do dispositivo deve ser mais ampla do que aquela concedida pela fiscalização, para que seja aplicado sobre os bens do ativo imobilizado que são utilizados na sua atividade produtiva, gerando receitas de PIS e COFINS, seja na produção de bens, seja na prestação de serviços.

Assim, quando o artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 trata da possibilidade de crédito integral na aquisição de máquina e equipamento destinados à produção de bens e prestação de serviços, deve-se identificar todos os equipamentos, no sentido amplo, que estejam vinculados à produção de bens ou prestação de serviços, o que certamente inclui as embarcações (veículos) analisadas no caso concreto.

As glosas devem ser revertidas.

## **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por reverter as glosas relacionadas a despesas de depreciação/amortização com docagens e paradas programadas e aquisição de embarcações.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior.