



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.901568/2018-95  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-009.689 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2021  
**Recorrente** PETROBRAS TRANSPORTE S.A - TRANSPETRO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/05/2012 a 31/05/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. INSPEÇÕES TÉCNICAS, MANUTENÇÃO E REABILITAÇÃO DE TANQUES DE ARMAZENAMENTO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao desconto de créditos com base nos encargos de depreciação os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo, dentre os quais se incluem os dispêndios com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, quando acarretam aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, observados os demais requisitos da lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. POSSIBILIDADE.

A aquisição de embarcações utilizadas no processo produtivo ou na prestação de serviços gera direito ao desconto de crédito, sendo que, tratando-se de regime especial de creditamento, tal crédito pode ser apropriado na forma prevista na lei instituidora do benefício, em prazo reduzido, observados os demais requisitos da lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL OU ARRENDAMENTO. DUTOS. TERMINAIS. PRÉDIOS. TERRENOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas o arrendamento ou aluguel de dutos e terminais aquaviários, além de prédios, terrenos e bases e outros bens utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.

OMISSÃO DE RECEITAS. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

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

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/05/2012 a 31/05/2012

### ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer o despacho decisório, amparado em informações extraídas do livro Razão e do Dacon, não infirmadas com documentação hábil e idônea.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de reverter as glosas de créditos, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, em relação (i) à depreciação/amortização de gastos com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento e (ii) aos aluguéis/arrendamentos diversos, arrendamento de áreas e arrendamento de dutos e terminais; II) por maioria de votos, em relação à depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte, vencida a Conselheira Mara Cristina Sifuentes, que negava provimento nesse tópico; e III) por maioria de votos, em relação às aquisições de embarcações, vencidos parcialmente os Conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Paulo Régis Venter (Suplente convocado), que consentiram em relação ao direito ao desconto de crédito com base nos encargos de depreciação mas sem se aplicar o regime especial da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-009.683, de 16 de dezembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 16682.901572/2018-53, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Régis Venter (Suplente convocado), Laércio Cruz Uliana Júnior, Márcio Robson Costa e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

### Relatório

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

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

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

De acordo com a Informação Fiscal, glosaram-se os seguintes créditos:

a) depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, por não encontrar respaldo na legislação que rege a não cumulatividade das contribuições (incisos VI e VII e § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), uma vez que a lei autoriza referido desconto de crédito somente em relação a máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado, não abrangendo os gastos com manutenção desses bens, ainda que registrados no ativo imobilizado;

b) aquisições de embarcações pelo valor total da operação, por falta de amparo legal;

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

Além das glosas de créditos acima relacionadas, a Fiscalização identificou omissão de receitas operacionais, tendo havido ainda, na apuração das contribuições devidas, a exclusão dos pagamentos realizados e as retenções na fonte.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento da procedência dos créditos, aduzindo o seguinte:

1) o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 permite objetivamente o desconto de créditos calculados em relação aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa e o reconhecimento de crédito com base nos encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado;

2) os dutos e terminais locados ou arrendados são indispensáveis para a atividade fim da empresa e os valores pagos geram o necessário direito de crédito;

3) os gastos com manutenção, reparo e reabilitação de máquinas, equipamentos e bens do ativo imobilizado são ativados, já que realizados apenas em intervalos regulares (média de 3 anos), e por isso submetidos à depreciação ou à amortização, gerando, por conseguinte, direito a crédito, nos termos do inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

4) para realizar suas atividades típicas, que são as operações de transporte de petróleo e seus derivados, por força de lei expressa (Lei do Petróleo – art. 65 da Lei nº 9.478, de 06/08/1997), a Transpetro está autorizada a possuir ou construir e, quando necessário, arrendar ou locar de pessoas jurídicas embarcações, dutos e terminais aquaviários para serem operados no interesse da Petrobras na cadeia de produção de petróleo ou gás natural;

5) a Transpetro já havia sido autuada em relação ao ano-calendário de 2009 (processo administrativo nº 16682.720339/2014-48), com decisão final, consignada no acórdão do CARF nº 3402-002.923, cancelando-se a exigência fiscal por decisão unânime;

6) todos os fatos jurídicos geradores do direito de crédito legalmente previstos no rol positivo do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 sujeitam-se apenas ao cotejo das vedações legais do art. 3º, § 2º, das mesmas leis, que afastam o crédito em relação a: (i) de mão-de-obra paga a pessoa física e (ii) aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos, não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição;

7) o STJ foi expresso em apontar a ilegalidade das Instruções Normativas RFB nº 247/2002 e 404/2004, que adotaram exegese restritiva do conceito de insumo;

8) as atividades que compõem o objeto social da Transpetro estão afetadas por uma clara reserva de lei ao apoio à Petrobras no transporte de petróleo e, por isso, sujeitam-se a rigorosos controles internos e externos quanto ao emprego das embarcações;

9) com o advento da Lei nº 11.638/2007 e a emissão da Deliberação CVM nº 583/2009, a qual aprova o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado, resta claro que os custos com inspeções importantes, realizadas em busca de falhas, independentemente de haver substituição de peças, passou a ser reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado;

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

11) sendo as máquinas e os equipamentos instrumentos projetados para alcançar um determinado objetivo, dotados de automação, que utilizam energia e empregam força para desenvolver a finalidade a que se propõem, indubitavelmente, as embarcações se enquadram nesse conceito;

12) para o cumprimento das suas atividades principais, a Transpetro (arrendatária) celebrou com a Petrobras (proprietária) contratos de arrendamento/aluguel de dutos e terminais aquaviários, além de prédios, terrenos e bases e outros bens, tencionando o gerenciamento e operação dessas instalações localizadas em diversas regiões do Brasil, operações essas tributadas pelas contribuições;

13) nos termos do art. 65 da Lei nº 9.478/1997, constitui obrigação legal da Transpetro, precisamente, operar os dutos, terminais marítimos e embarcações da Petrobras, com vistas ao transporte de petróleo e seus derivados, além de gás natural;

14) o conceito jurídico de “prédio” engloba não apenas as edificações, mas todos os bens incorporados ao solo e subsolo, razão pela qual os dutos e os terminais de transporte,

arrendados ou alugados, constituem prédios para o direito civil, pois, após instalados, agregam-se, ou seja, incorporam-se ao solo, na condição plena de bens imóveis;

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

16) a repartição de origem afirmou ter identificado supostas diferenças de receitas e listou alegados valores das contribuições não recolhidos, mas nada explicou efetivamente, tratando-se, portanto, de alegações genéricas e abstratas e, por isso, insuficientes (ausência de motivação e cerceamento do direito de defesa), além de se referir a débitos já alcançados pela decadência (§ 4º do art. 150 do CTN).

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, arguindo que (i) as hipóteses de creditamento no âmbito do regime não cumulativo são somente as previstas na legislação de regência, que é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, (ii) 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 os vinculados à aquisição de insumos, (iii) inexistência na legislação de 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), bem como em relação à aquisição de embarcações, (iv) 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, (v) inexistência na legislação de previsão de desconto de créditos em relação a aluguel de dutos, terminais e embarcações e (vi) inaplicabilidade da decadência na averiguação da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu o reconhecimento da nulidade do acórdão por falta de motivação e da completa improcedência do lançamento suplementar ou o reconhecimento integral do crédito, ou, alternativamente, a conversão do julgamento em diligência, repisando os argumentos de defesa, aduzindo ainda o seguinte:

a) o acórdão recorrido se silenciou acerca da essencialidade e relevância das despesas com docagens e paradas programadas, serviços técnicos esses necessários à regularidade de suas atividades, bem como sobre o fato de se tratar de imposição regulatória;

b) a manutenção de dutos, terminais e embarcações se traduz em custos de confiabilidade inerentes às operações de transporte de combustíveis;

c) viabilidade da apropriação acelerada e integral de créditos das contribuições decorrentes da aquisição de navios;

d) as despesas de alugueis ou arrendamentos de dutos e terminais e de embarcações correspondem a hipótese autônoma de creditamento (aluguel ou locação de equipamentos).

Posteriormente, o contribuinte peticionou junto à repartição de origem, requerendo o julgamento conjunto de todos os processos conexos ao presente.

É o relatório.

## Voto

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

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem em que não se reconheceu o direito creditório pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa, e, por conseguinte, não se homologaram as compensações correspondentes.

Em relação ao pedido de reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido, por ausência de motivação, pelo fato de a DRJ não ter enfrentado, em toda a sua amplitude, os argumentos de defesa encetados na primeira instância, calando-se sobre os critérios de essencialidade e relevância dos dispêndios sob análise nestes autos, há que se destacar, de pronto, que tal alegação não procede, pois o julgador administrativo, de acordo com a competência a ele atribuída, expôs de forma clara os fundamentos de sua decisão, restringindo-se àqueles suficientes a embasar suas posições em relação a todas as matérias controvertidas.

Além do mais, não se vislumbra a ocorrência de preterição do direito de defesa, nos termos regidos pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/1972<sup>1</sup>, tendo o julgador formado a sua convicção a partir dos itens probatórios presentes nos autos, em conformidade com o art. 29 do mesmo decreto<sup>2</sup>.

Superada tal preliminar de nulidade, destaque-se que remanescem controvertidas nesta instância as seguintes matérias:

- a) crédito apurado com base na depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento;
- b) créditos decorrentes de aquisições de embarcações;
- c) créditos relativos a aluguéis/arrendamentos diversos, arrendamento de áreas e arrendamento de dutos e terminais;
- d) omissão de receitas operacionais.

Referidas matérias já foram objeto de julgamento neste CARF, como, por exemplo, nos acórdãos nº 3301-010.377, de 22/06/2021, e 3402-002.923, de 23/02/2016, ambos decorrentes de recursos voluntários interpostos pelo mesmo contribuinte deste processo, cujas ementas, respectivamente, assim dispõem:

---

<sup>1</sup> Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

<sup>2</sup> Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

**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 DEPRECIAÇÃO. 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

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

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

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

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

ARRENDAMENTO MERCANTIL. CARACTERÍSTICAS DE ALUGUEL. DIREITO AO CRÉDITO.

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

Feitas essas considerações, passa-se à análise das matérias controvertidas.

**I. Crédito. Depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações. Inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento.**

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

O Recorrente argumenta que os gastos com manutenção, reparo e reabilitação de máquinas, equipamentos e bens do ativo imobilizado são ativados, já que realizados apenas em intervalos regulares (média de 3 anos), e por isso submetidos à depreciação ou à amortização, gerando, por conseguinte, direito a crédito, nos termos do inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

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

**BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NOS ENCARGOS DE 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 DACON e suas respectivas contas de Depreciação/Amortização Acumulada.

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

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

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

Contudo, ainda que o registro de tais gastos no ativo imobilizado e de sua consequente depreciação possa ser aconselhável em virtude da necessidade de se demonstrar adequadamente, sob o ponto de vista contábil, os valores dos ativos

de uma empresa, o fato é que as despesas de depreciação, ou de amortização, sobre eles apuradas não são aquelas para as quais a legislação prevê a hipótese de apuração de créditos descontáveis do PIS e da COFINS devidos mensalmente. Os incisos VI e §1º, inciso III, dos art. 3ºs das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 somente permitem a apuração dos créditos sobre as despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado e não sobre a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção desses bens. Não é o fato de se encontrarem tais gastos registrados no ativo imobilizado da empresa, ou de os mesmos estarem submetidos à depreciação mensal, que os transforma em bens, em máquinas ou em equipamentos, ou que transmuta as depreciações a eles relativas em depreciação sobre bens, máquinas e equipamentos. (grifei)

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

**Nota-se que a fiscalização reconhece a adequação contábil de registro desses gastos no ativo, prolongando a vida útil do bem, que se estende até a próxima parada programada. No entanto, não admite os créditos de PIS/COFINS sobre as despesas sob o argumento de que os incisos VI e § 1º, inciso III, dos art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, apenas admite o crédito sobre a depreciação de bens, máquinas e equipamentos.** Conclui que gastos com manutenção de bens, máquinas e equipamentos, mesmo que registrados no ativo imobilizado, não se transformam em bens, máquinas e equipamentos. **A premissa da fiscalização está equivocada e as glosas merecem ser revertidas.** Como dito, a própria fiscalização reconhece correto o procedimento contábil executado pela Recorrente, visto que **os gastos com manutenção e reparos de ativos devem ser ativados quando prolongam a vida útil do bem do ativo.** No entanto, **diferentemente do posicionamento da fiscalização, não é apenas sobre bens, máquinas e equipamentos que se apura crédito de PIS/COFINS sobre as despesas de depreciação, mas também sobre serviços, partes e peças utilizados em reparos e manutenção do ativo que, por prolongar a vida útil do ativo em mais de 12 meses, devem ser ativados.** Não se trata de mera norma contábil, mas também exigência da própria Lei n. 4.506/1964, ao prescrever, em seu artigo 48, parágrafo único, a necessidade de escrituração de referidas despesas no ativo imobilizado quando prolongar a vida útil do ativo, para serem deduzidas do lucro real pelos encargos de depreciação, vedando seu tratamento como despesas operacionais:

Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento fôr superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

Assim, **deve ser afastado também o argumento da fiscalização, aplicando o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3/2007, afirmando não ser possível o crédito porque as despesas já foram levadas a custo na apuração do resultado do exercício. Esse raciocínio está equivocado, visto que a lei**

**determina sua escrituração no ativo, não sendo possível o seu tratamento como custos ou despesas operacionais.**

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

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

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

Para atingir estes propósitos, a operação de docagem consiste no assentamento de navios sobre doca seca, para manutenção, limpeza e pintura do casco, inspeção e substituição de ânodos sacrificiais, limpeza e reparação das caixas de mar e válvulas de fundo e outros reparos.

Especificamente, a embarcação entra empurrada por rebocadores para as docas, com o auxílio de cabos que são tracionados pelos cabrestantes (montados no eixo vertical) e molinetes (montados no eixo horizontal) até assentar-se nos picadeiros. A seguir, são identificados os serviços necessários, como reparo ou manutenção. Trata-se de serviços de suma importância para a vida útil de um navio, o qual deve ser realizado a cada 2 anos e meio, no mínimo.

[...]

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

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

Por decorrência, o dever de manutenção das embarcações é uma imposição com exigência rigorosa dos órgãos competentes, como a Marinha do Brasil, a ANTAQ, a ANP e diversos órgãos de controle ambiental, como CETESB, CONAMA e outros, para autorizar o uso e circulação de qualquer navio no transporte de petróleo ou gás no País.

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

**No âmbito da RFB já se reconhece a possibilidade de escriturar no ativo imobilizado as despesas com serviços de reparo e manutenção de bens, de**

**acordo com os critérios acima, apurando créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre as despesas de depreciação.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

As partes em destaque evidenciam o quanto argumentado até aqui:

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

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

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

Nesse sentido, por se referir a dispêndios com bens e serviços aplicados em bens do ativo imobilizado e considerando que tais gastos ensejam aumento de vida útil superior

a um ano aos bens em que aplicados, devem-se reverter as glosas dos créditos apurados com base em encargos de depreciação relativos a docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, observados os demais requisitos da lei.

## **II. Crédito. Aquisições de embarcações.**

A Fiscalização glosou créditos relativos a aquisições de embarcações pelo valor total da operação, por falta de amparo legal.

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

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

Aqui também, por me alinhar aos fundamentos do acórdão nº 3301-010.377, na parte relativa a tal matéria, reproduzo na sequência trechos do seu voto condutor:

### **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 nº 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 nº 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 nº 1.221.170/PR.

O conceito de insumos tratado no REsp nº 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 nº 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 embarcação 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

O desconto de crédito em relação aos encargos de depreciação de veículos encontra-se autorizado pelo inciso VI e § 1º, II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

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

(...)

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

(...)

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

(...)

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

Verifica-se do dispositivo supra que lei permite o desconto de créditos em relação aos bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção ou na prestação de serviços, que vem a ser a hipótese sob comento, pois, conforme apontado pela Fiscalização as embarcações adquiridas destinam-se aos serviços de afretamento prestados à Petrobras.

Nesse contexto, por se tratar de aquisição de embarcações utilizadas no processo produtivo ou na prestação de serviços, reverterem-se as glosas de créditos respectivos, nos termos do art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo que, no regime especial de creditamento previsto na Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011, os créditos podem ser aproveitados na forma nele prevista, em prazo reduzido, observados os demais requisitos da lei.

### **III. Crédito. Aluguel/arrendamento de áreas, dutos e terminais.**

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

O Recorrente, por seu turno, aduz que, para o cumprimento das suas atividades principais, ele celebrou com a Petrobras (proprietária) contratos de arrendamento/aluguel de dutos e terminais aquaviários, além de prédios, terrenos e bases e outros bens, tencionando o gerenciamento e operação dessas instalações localizadas em diversas regiões do Brasil, operações essas tributadas pelas contribuições.

Ainda segundo ele, nos termos do art. 65 da Lei nº 9.478/1997, constitui obrigação legal da Transpetro, precisamente, operar os dutos, terminais marítimos e embarcações da Petrobras, com vistas ao transporte de petróleo e seus derivados, além de gás natural e que o conceito jurídico de “prédio” engloba não apenas as edificações, mas todos os bens incorporados ao solo e subsolo, razão pela qual **os** dutos e os terminais de transporte, arrendados ou alugados, constituem prédios para o direito civil, pois, após instalados, agregam-se, ou seja, incorporam-se ao solo, na condição plena de bens imóveis.

No seu entendimento, para fins das contribuições não cumulativas, revela-se possível a apuração e apropriação de créditos associados tanto a despesas com o arrendamento mercantil financeiro quanto em relação ao arrendamento mercantil operacional (aluguel), indistintamente.

Mais uma vez me valho do decidido no acórdão nº 3301-010.377, de cujo voto condutor extraem-se os seguintes excertos:

#### **(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 nº 6.099/74 e a Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 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 nº 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 nº 6.099/74 c/c art. 28 da Resolução BACEN nº 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 nº 6.099/74 e art. 7º, inc V, VI e VII da Resolução BACEN nº 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 nº 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 nº 10.833/2003.**

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

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

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

(i) O objeto social da Transpetro é:

Art. 3º. A Companhia tem como objeto:

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

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

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

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

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

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

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

Dito de outra forma, **os contratos contemplam também o uso de instalações, ou seja, prédios, depósitos, casas de bombas, casas de controle, prédios**

**administrativos, guaritas, terrenos e outros. Configurada a natureza jurídica de prédio, dentro do conceito dado pelo direito privado.**

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

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

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

(vi) **Os terminais e dutos são instalações, nos termos da Portaria ANP nº 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 nº 10.833/2003.

As glosas devem ser revertidas

Diante do exposto, revertem-se as glosas de créditos relativas a arrendamento/aluguel de dutos e terminais aquaviários, além de prédios, terrenos e bases e outros bens utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.

#### **IV. Omissão de receitas.**

A Fiscalização identificou, a partir do confronto entre o livro Razão e o Dacon, omissão de receitas operacionais que foram levadas à apuração das contribuições, tendo sido excluídos os pagamentos realizados e as retenções na fonte. Intimado a justificar e a fazer prova documental da diferença, o contribuinte não carrou aos autos nenhum elemento probatório.

O Recorrente alega que a repartição de origem afirmou ter identificado supostas diferenças de receitas e listou alegados valores das contribuições não recolhidos, mas nada explicou efetivamente, tratando-se, portanto, de alegações genéricas e abstratas e, por isso, insuficientes (ausência de motivação e cerceamento do direito de defesa), além de se referir a débitos já alcançados pela decadência (§ 4º do art. 150 do CTN).

Aduz, ainda, impossibilidade de lançamento suplementar das contribuições por meio de revisão de declaração de compensação, dada a eficácia preclusiva dos autolancamentos por ele empreendidos relativamente ao exercício de 2012.

De pronto, valha-se da súmula CARF nº 159, *verbis*:

**Súmula CARF 159**

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Verifica-se que, no confronto entre débitos e créditos das contribuições para fins de se confirmar ou não o crédito pleiteado, não se exige o lançamento dos ajustes verificados na base de cálculo, devendo-se, portanto, afastar as alegações de inexistência de lançamento suplementar e de decadência.

Quanto às alegações do Recorrente tendentes a desconstituir o procedimento adotado pela Fiscalização, elas não se fizeram acompanhar de qualquer elemento de prova, não se podendo ignorar que a auditoria se baseara na escrita fiscal e no Dacon, fornecidos pelo próprio Recorrente.

Nesse sentido, nega-se provimento a essa parte do recurso.

#### **V. Conclusão.**

Diante do exposto, vota-se por rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de reverter as glosas de crédito, observados os demais requisitos da lei, relativamente aos seguintes itens:

- a) depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento;
- b) aquisições de embarcações;
- c) aluguéis/arrendamentos diversos, arrendamento de áreas e arrendamento de dutos e terminais.

### **CONCLUSÃO**

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário no sentido de reverter as glosas de crédito, observados os demais requisitos da lei, relativamente aos seguintes itens: a) depreciação/amortização de gastos com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento; b) aquisições de embarcações; e c) aluguéis/arrendamentos diversos, arrendamento de áreas e arrendamento de dutos e terminais.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Redator

Fl. 21 do Acórdão n.º 3201-009.689 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.901568/2018-95