



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.902960/2012-66
ACÓRDÃO	3202-003.610 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DE GASTOS COM PARADAS PROGRAMADAS PARA MANUTENÇÃO. MANUTENÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO. 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 esses gastos.

ALUGUEL OU ARRENDAMENTO. DUTOS. TERMINAIS. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. 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.

AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

O afretamento de embarcações utilizadas nas atividades da empresa dá direito ao crédito das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. RECEITAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em afastar a preliminar de nulidade do despacho decisório para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas com despesas com alugueis/arrendamentos de dutos, terminais e embarcações.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra indeferimento de Declaração de Compensação-Dcomp nº 07157.90783.240112.1.3.04-6988, transmitida em 24 de janeiro de 2012 referente ao recolhimento a maior de PIS do período de 06/2010, no valor total originário de R\$ 271.771,20 (duzentos e setenta e um mil setecentos e setenta e um reais e vinte centavos) e os compensa com débitos de COFINS do período de 12/2012.

Informa o TVF que declaração de compensação foi encerrada de forma automática, com homologação total do crédito tributário, sem exame da certeza e liquidez do direito, o que autorizou a revisão de ofício.

Por isso, a Fiscalização exarou novo despacho decisório não homologatório da compensação da Requerente com base em *Termo de Verificação Fiscal* e *Auto de Infração*

constantes do Processo Administrativo nº 16682.721049/2014-11, onde foi apurada insuficiência ou recolhimento a menor de PIS devido em todos os meses do ano-calendário de 2010, inclusive em junho, em razão de suposto desconto de créditos indevidos e da falta de inclusão, na base de cálculo da exação, de parte das receitas escrituradas.

Daí, em 16 de janeiro de 2017, a administração tributária procedeu a revisão de ofício do lançamento ao exarar novo despacho decisório decidindo pela não homologação do crédito tributário por ausência de certeza e liquidez.

Irresignada com a não-homologação da compensação, a recorrente apresentou defesa administrativa a qual foi julgada improcedente pela 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Brasília/DF, formalizada através do acórdão nº 03-084.416, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010.

PRELIMINAR DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO REJEITADA.

Não há que se falar em nulidade quando a decisão da autoridade administrativa se sustenta em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

REVISÃO DA DECISÃO HOMOLOGATÓRIA DA COMPENSAÇÃO DECLARADA. POSSIBILIDADE.

A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade.

O Despacho Decisório anterior que homologou as compensações indevidamente declaradas, ao reconhecer crédito do sujeito passivo comprovadamente inexistente, feriu a lei que disciplina sobre o instituto da compensação, vez que os créditos do sujeito passivo devem ser líquidos e certos.

COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO.

A Lei autoriza a compensação de créditos tributários, somente com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional.

MULTAS DE OFÍCIO E MULTA E JUROS DE MORA. EXIGÊNCIA LEGAL.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora.

Sobre os débitos declarados em Dcomp incide a multa de 75%, pois aqueles débitos representam confissão de dívida.

DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cabe destacar que o lançamento realizado nos autos do processo administrativo fiscal supramencionado teve por fundamento as seguintes glosas:

- a) despesas de depreciação de gastos com paradas programadas para manutenção;
- b) despesas com aluguéis/arrendamentos de dutos, terminais e embarcações; e
- c) ausência de recolhimento do PIS e da COFINS sobre as receitas relativas às recuperações de despesas e custos.

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF no qual, em sua defesa contesta a inexistência de saldo a compensar, e, pugna pela homologação integral do crédito vindicado.

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de preliminares arguidas, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1.1- Da arguição de nulidade decorrente da revisão do ato administrativo e da segurança jurídica

Pugna a Recorrente pelo reconhecimento de nulidade da revisão do ato administrativo, bem como, alega violação ao princípio da segurança jurídica.

No presente caso, houve revisão da homologação do crédito tributário anteriormente declarado pela autoridade fiscal.

Conforme já relatado, informa o TVF que declaração de compensação foi encerrada de forma automática, com homologação total do crédito tributário, sem exame da certeza e liquidez do direito, o que autorizou a revisão de ofício.

Por isso, a Fiscalização exarou novo despacho decisório não homologatório da compensação da Requerente com base em *Termo de Verificação Fiscal e Auto de Infração* constantes do Processo Administrativo nº 16682.721049/2014-11, onde foi apurada insuficiência ou recolhimento a menor de PIS devido em todos os meses do ano-calendário de 2010, inclusive em junho, em razão de suposto desconto de créditos indevidos e da falta de inclusão, na base de cálculo da exação, de parte das receitas escrituradas.

Daí, em 16 de janeiro de 2017, a administração tributária procedeu a revisão de ofício do lançamento ao exarar novo despacho decisório decidindo pela não homologação do crédito tributário por ausência de certeza e liquidez.

Neste tópico, ratifico o julgador de piso para afirmar que, de fato, a Administração Fazendária pode anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, bem como, revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos conforme previsão contida no art. 53 da Lei 9.784/1999.

Sendo assim, constatado o fato novo ocorrido que foi a fiscalização ter apurado contribuições PIS e Cofins a pagar não implica em mudança do critério jurídico ou ofensa à segurança das relações jurídicas, princípios constitucionais alegados pela defesa, mas exigência legal de comprovação da existência do crédito pleiteado, que obrigatoriamente deve ser líquido e certo nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Ademais, observa-se que, somente, duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 do PAF a ensejar nulidade “ab initio” as peças que o compõem: a incompetência do prolator do ato administrativo (ato, decisão ou despacho) e a preterição do direito de defesa.

Primeiro, de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Para arrematar, o ato ou despacho administrativo foi emitido por servidor competente, arrolando claramente todas as razões de fato e de direito que ensejaram o indeferimento do crédito vindicado.

Segundo, para que se confirme a nulidade, a irregularidade praticada pressupõe que o dano causado ao sujeito passivo seja concreto, devendo o prejuízo resultante ser inequivocamente demonstrado. É somente em face de prejuízos causados à parte que irregularidades processuais podem acarretar a nulidade de determinado ato, pois do contrário seria sobrepor as formalidades processuais ao seu real objetivo.

Ao contrário do entendimento da recorrente, o Fisco tem o poder-dever de examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária.

Daí, a suscitada nulidade da decisão recorrida é equivocada, não encontrando amparo legal.

Da sua análise- da decisão recorrida, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas a permitir à recorrente exercer seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade, pois não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

Sendo assim, afasto as preliminares arguidas.

II- DO MÉRITO

2.1- Do direito creditório

Para fins de apuração da certeza e liquidez do crédito tributário compensado, a título de PIS, foi aberto o PAF nº 16682.721049/2014—11, ocasião que constatou-se insuficiência ou recolhimento a menor de PIS devido, em todos os meses do ano-calendário e em todos objetos de pedidos de compensação.

Em face da constituição do crédito tributário, houve a reconstituição dos valores supostamente devidos a títulos da contribuição, tomando como ponto de partida os valores declarados na DACON no período autuado.

Do TVF se extrai o detalhamento dos fatos e o enquadramento legal, podendo assim ser resumido:

- 1) falta de amparo legal para desconto de créditos apurados sobre **despesas de depreciação de gastos com paradas programadas para manutenção;**
- 2) falta de amparo legal para apuração de créditos sobre despesas de **aluguéis/arrendamentos de dutos e terminais e de embarcações;**
- 3) ausência de recolhimento do PIS e da Cofins sobre as **receitas relativas às recuperações de despesas e custos.**

Essas matérias já foram objeto de julgamento neste Conselho na Turma Ordinária e na Câmara Superior, nos acórdãos nº 3201-009.962 de 26/10/2022 sob a relatoria do Ilmo. Conselheiro Hécio Lafetá Reis, e 9303.016.030, de 08/10/2024, sob a relatoria da Ilma. Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, ambos decorrentes do recurso voluntário interpostos no PAF nº 16682.721049/2014—11, respectivamente, assim ementados:

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

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. 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.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

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 esses gastos.

Objetivando dar segurança jurídica, para a análise das glosas, partirei do que já foi decidido no PAF nº 16682.721049/2014-11, como passo a expor.

1) Das despesas de depreciação de gastos com paradas programadas para manutenção

Glosa dos créditos descontados indevidamente em relação à apuração de créditos sobre os valores das despesas de depreciação havidas com paradas programadas para manutenção de ativos por ausência de previsão legal, na medida em que os créditos apurados

pela contribuinte constituíram-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de ativos permanentes.

A Recorrente argumenta que os encargos de depreciação de gastos com manutenção e reparos de embarcações (docagens) e dos dutos e terminais (paradas programadas) são passíveis de creditamento, pois qualificam-se como insumos para fins do art. 3º, II, e como máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para fins do art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, quando proporcionam acréscimo de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicadas as referidas manutenções.

Para a análise das respectivas glosas, também partirei do que já foi decidido no PAF nº 16682.721049/2014-11, como passo a expor ipsi litteris:

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

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NOS ENCARGOS DE 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 conseqüente 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. 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. (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 aquêle 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, 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 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.

Ante a reversão das glosas com despesas de depreciação de gastos com paradas programadas para manutenção proferida naquele PAF, houve, por parte da Fazenda Nacional, interposição de Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual, por maioria de votos, deu provimento ao recurso para manter as respectivas glosas.

Aqui, o acórdão proferido pela CSRF, traz importantes considerações, ao qual me alinho, pois, de fato, os incisos VI e §1º, inciso III, dos art. 3º das Leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins) 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.

A norma traz benefício especificamente direcionado para a aquisição de máquinas e equipamentos, não podendo estender o seu conteúdo semântico a outros valores que não os que se refiram aos referidos bens, o que, por ausência de previsão legal, impossibilita estender o dispositivo de lei para abarcar gastos com manutenção dos bens, ainda que o registro contábil do equipamento e dos serviços de manutenção.

Por isso, mantenho as glosas com despesas de depreciação de gastos com paradas programadas para manutenção.

2) Das despesas com alugueis/arrendamentos de dutos e terminais e de embarcações

Neste ponto concluiu a fiscalização que tais despesas não se tratam, 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 créditos do PIS e da Cofins nos termos dos arts. 3º, incisos, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Dos trabalhos da fiscalização se extrai que os objetos dos contratos apresentados (cláusula primeira do primeiro contrato e cláusula primeira, combinada com a terceira, dos demais contratos):

*1) No primeiro, o **afretamento** a casco nu dos navios da PETROBRAS denominados Pirai e Pedreiras;*

*2) No segundo, o **arrendamento das instalações** da PETROBRÁS que abrangem os autos de transferência, discriminados na cláusula terceira, seus terrenos, bases e prédios;*

*3) No terceiro, o **arrendamento de instalações** da PETROBRÁS que abrangem os dutos de transporte, discriminados na cláusula terceira, seus terrenos, bases e prédios;*

*4) No quarto, o **arrendamento das instalações** da PETROBRAS que abrangem os terminais aquaviários, discriminados na cláusula terceira, seus dutos, terrenos, bases e prédios.*

No entendimento da Fiscalização, não dão direito ao desconto de crédito das contribuições os dispêndios com aluguéis/arrendamentos de dutos e terminais, por ausência de previsão legal, dada que a legislação restringe o 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).

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

Defende ainda, a possibilidade de tomada de crédito tanto em relação a despesas com o arrendamento mercantil financeiro quanto a arrendamento mercantil operacional (aluguel), indistintamente.

Afirma ainda a fiscalização que os contratos poderiam tratar-se, na realidade, de **simples aluguel**, neste caso dariam direito aos aludidos créditos, conforme o art. 3º, inc. IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

Aqui adoto as razões de decidir do PAF nº 16682.721049/2014-11, como passo transcrever *ipsi litteris*:

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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:

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.

Primeiro, a meu ver, os dutos e os terminais arrendados são indispensáveis para sua atividade fim, como se verifica da leitura do Art. 3º do seu Estatuto Social, quanto ao seu objeto.

Segundo, ainda que a lei mencione expressamente o direito ao crédito relativo aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, não há como impedir o crédito do PIS e da COFINS de arrendamento (locação) de dutos e terminais, nos termos do art. 79 do Código Civil ao dispor sobre o que deve se entender por edificação.

Neste sentido, entendo que, independentemente, da qualificação dos dutos e terminais, a literalidade dos art. 3º, IV das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 não abrange apenas os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, bem como, não exclui outros bens arrendados (locados) pelo contribuinte para o exercício de suas atividades para fins da tomada de crédito das contribuições, por isso, reverto as glosas com despesas aluguéis/arrendamentos de dutos e terminais.

Por sua vez, no que se refere às embarcações, é mister observar o teor da Súmula 190 deste Conselho para expor que a acepção de veículos de transporte de cargas e passageiros não se aplica ao presente caso.

Entendo que as embarcações e rebocadores seriam espécie do gênero “máquina”, composta de múltiplas partes e peças que lhe emprestariam um caráter finalístico de soluções de apoio marítimo e não meramente veículos de transporte de cargas ou passageiros.

Registra-se que embarcação é ativo imobilizado, nos termos do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis- CPC nº 27, aprovado pela Deliberação da CVM nº 583 de 2009, de acordo com a Lei 11.638/2009.

Em um processo da mesma contribuinte, na sessão de 09 de dezembro de 2025, esta Turma já decidiu em igual sentido no acórdão 3202-003.138, relatado pelo Ilmo. Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha o qual passo a reproduzir:

Como se sabe, com o advento das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a Contribuição para o PIS e a COFINS passaram a ser apuradas pela sistemática da não cumulatividade para boa parte dos contribuintes, como é o caso da recorrente. No caso dessas contribuições sociais, a técnica escolhida pelo legislador para operacionalizar a não cumulatividade foi o método subtrativo indireto, em que a legislação prevê hipóteses de desconto de créditos do valor devido. Essas hipóteses estão estabelecidas nos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujos rols são taxativos.

Nesse contexto, a recorrente defende que lhe assiste o direito ao crédito de COFINS sobre o afretamento de aeronaves e embarcações seja no inciso II, seja no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõem:

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 no 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 nº 10.865, de 2004)

[...]

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

Aqui, cumpre dizer que o contrato de afretamento é uma espécie de contrato de locação. Na locação de bens móveis, a teor do art. 565 do Código Civil, a obrigação do locador é de ceder ao locatário, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, não se tratando, portanto, de prestação de serviço, em que o prestador assume com o tomador uma obrigação de fazer. Assim sendo, entendo que o afretamento, por não ter natureza de bem ou serviço, não se amolda ao conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

A despeito disso, o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 assegura o direito ao desconto de crédito da COFINS não cumulativa calculado sobre o valor de **“aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”**. No caso sob análise, a documentação juntada aos autos é suficiente para comprovar que os bens em questão foram afretados de pessoas jurídicas e que foram utilizados nas atividades da empresa. Assim, para que possam ensejar o creditamento, resta saber se as aeronaves e embarcações devem ser enquadradas como **“máquinas ou equipamentos”**. Entendo que é o caso das embarcações, mas não das aeronaves.

Ao utilizar a expressão **“aluguel de prédios, máquinas e equipamentos”**, o legislador adotou um enunciado com elevada carga de genericidade¹, utilizando vocábulos com conteúdo semântico amplo, denotando um extenso conjunto de objetos de referência.

Por exemplo, quando se perquire o significado de **máquina**, encontram-se diversas definições²:

1. Aparelho destinado a produzir, dirigir ou transformar uma forma de energia em outra, ou aproveitar essa mesma energia para a produção de determinado efeito.
2. Qualquer equipamento empregado com um fim específico e cuja ação mecânica é capaz de substituir o trabalho humano.
3. Conjunto de peças que determinam o funcionamento de um mecanismo ou engenho.
4. Qualquer instrumento ou ferramenta que se emprega na indústria para a fabricação de um produto.

¹ Conforme Humberto Ávila (ÁVILA, Humberto. Teoria da indeterminação do direito. 2ª ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023), “o significado de um termo ou enunciado será genérico se e somente se puder ser aplicado indiscriminadamente a uma variedade de casos em razão de sua amplitude semântica e da falta de especificidade contextualmente necessária”.

² <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/maquina>

5. Aparelho elétrico usado nos afazeres domésticos; instrumento, utensílio.

6. Equipamento mecânico, elétrico, eletrônico ou digital operado pelo ser humano.

Da mesma forma, para o vocábulo **equipamento**, também há várias acepções³, entre as quais “conjunto de instrumentos e instalações necessários para um trabalho ou profissão”.

Dessa forma, inclusive em razão de sua natureza de norma geral e abstrata, que visa disciplinar hipóteses de creditamento para empresas com as mais variadas atuações, a redação do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 não exaure, de maneira objetiva e categórica, os atributos dos casos individuais e concretos por ele contemplados.

No caso concreto, as embarcações objeto dos afretamentos pela recorrente são de diversas espécies, como embarcações de apoio às unidades marítimas de produção e perfuração, navios sonda e FPSO (*Floating Production Storage and Offloading*). Há que se considerar, portanto, as finalidades de tais embarcações nas atividades da recorrente, que vão muito além do mero transporte de carga.

Nessa conjuntura, excluir embarcações do conceito amplo de máquina ou equipamento necessário à persecução do objeto social da recorrente não parece, a meu ver, ser a interpretação mais adequada à preservação do regime da não cumulatividade.

Por isso, revento as glosas com despesas de aluguéis/arrendamento de embarcações.

3) Da ausência de recolhimento do PIS e da Cofins sobre as receitas relativas às recuperações de despesas e custos

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

Por outro lado, verificou-se que estes valores somente vieram a ser auferidos pela recorrente em virtude da disponibilização, por parte dela, de tais serviços/produtos a seus

³ <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/equipamento>

fornecedores, caracterizando-se assim como receita auferida em contraprestação do que foi disponibilizado e, portanto passível de tributação pelo PIS e pela Cofins que incide sobre toda e qualquer receita, independentemente da denominação e da classificação contábil.

Aqui também adoto as razões de decidir do PAF nº 16682.721049/2014-11, como passo transcrever *ipsi litteris*:

(...)

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

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

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

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

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

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

Nesta circunstância, a saída de recursos não constitui uma despesa, um decréscimo patrimonial, haja vista que será objeto de cobrança. Por isto, ensina a doutrina contábil que não deve ser lançada em conta de despesa, no resultado do exercício, mas em conta do ativo circulante (conta a receber). E, no recebimento deste crédito, não há acréscimo patrimonial. Não há receita. Há reembolso que deve ser contabilizado à crédito do ativo (conta a receber).

Assentados os conceitos, passemos ao caso em tela.

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

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

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

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

Registra-se que no que se refere à base de cálculo das contribuições, as provisões contidas no art. 1º da Lei nº 10.833/2003 assim dispõe:

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

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no6.404, de 15 de dezembro de 1976.

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

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

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

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

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

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

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

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de

ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996.

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins;

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

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

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

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as odo art. 19 do Decreto-Lei nº1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

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

Extrai-se do texto legal que a base de cálculo da contribuição é o total de receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente de sua classificação fiscal, encontrando-se discriminadas nos incisos do § 3º as hipóteses de exclusão, dentre as quais não se inclui a chamada “recuperação de despesas”, por isso, nego provimento ao tópico recursal.

Por último, ao pleito pela exclusão da multa imputada e juros de mora, a previsão contida no *caput*, da Lei 9.430/1996, por expressa disposição legal é devida.

Sendo assim, voto por afastar a preliminar de nulidade do despacho decisório arguida no presente recurso, para no seu mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas com despesas com alugueis/arrendamentos de dutos, terminais e de embarcações.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima