



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



**Processo nº** 16682.903242/2013-98  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-010.371 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de junho de 2021  
**Recorrente** PETROBRAS TRANSPORTE S.A. - TRANSPETRO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/2010 a 28/02/2010

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).

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

Por incorporarem-se ao solo para sua utilização, os dutos e terminais têm natureza de prédio para fins de inclusão na sistemática de creditamento das contribuições não-cumulativas (cf. Acórdão nº 3402-002.923, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária).

DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTES DOS PAGAMENTOS POR AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES INCISO IV DA LEI Nº 10.833/2003. POSSIBILIDADE.

Sobre o afretamento de embarcações pertencentes à PETROBRÁS, que recebe os pagamentos pelo afretamento a casco nu, a partir de pagamentos do "hire" pela TRANSPETRO, tendo como função possibilitar as operações de transporte e armazenagem de granéis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicas e de gás em geral, é permitida a tomada de crédito com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa referente aos Contratos indicados no tópico 1, bem como as glosas referentes aos aluguéis de dutos, terminais e instalações e afretamento de embarcações.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

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

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Conforme Despacho Decisório (fl. 264) a Declaração de Compensação eletrônica e nº 014967.06071.200410.1.3.04-0778, não foi homologada, por não haver saldo no DARF indicado (o qual conteria um alegado crédito da contribuição não-cumulativa no período, ambos acima indicados).

O relatório e os documentos relativos à análise do crédito constantes do processo citado pelo Despacho Decisório (16682.720934/2013-01) tiveram suas cópias aqui anexadas (fls. 274 a 935) e foram analisadas pela autoridade recorrida, como a seguir relatado.

A Autoridade Tributária e Aduaneira recorrida intimou a interessada a esclarecer de que se tratavam os valores descontados a título de "Outras Operações com Direito a Crédito" e a apresentar planilhas detalhando seu cálculo e composição, bem como a composição dos montantes a título de "Serviços Insumos - aquisição no mercado interno" e " Bens Insumos - aquisição por importação".

A empresa (ao tratar das Fichas 6A e 16A) esclarecera à Autoridade Tributária recorrida que *'a Linha 13 é constituída de valores referentes à contabilização de Contratos de Arrendamento (Aluguéis): Instalações, Pequenas Embarcações, Equipamentos de Informática e Arrendamento Mercantil, destinados à atividade operacional da TRANSPETRO e que não possuem descrição específica nas linhas anteriores, sendo por isso informados na linha "Outras Operações com Direito a Crédito" (Carta Transpetro 10/2013).*

A Autoridade Tributária e Aduaneira recorrida solicitou os contratos de aluguel/arrendamento que geraram as aludidas despesas cujo valor foi utilizado como base de cálculo do crédito descontado da contribuição não-cumulativa em tela, devida a título de "Outras Operações com Direito a Crédito".

Ao final, segundo a Autoridade Tributária e Aduaneira recorrida:

a) foram apresentados contratos de:

a.1) aluguéis/arrendamentos de dutos e terminais; e

a.2) aluguéis das embarcações ("Ataulfo" e "Cartola");

b) os objetos contratados eram:

b.1) 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 a incêndio, guarita, plataforma de carregamento etc);”*

b.2) 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);”*

b.3) afretamento de navio nu de empresas sediadas em Luxemburgo;

c) da leitura dos contratos, não obstante a denominação, não se trata do arrendamento mercantil previsto na Lei 6.099/74 e Resolução do Conselho Monetário Nacional no 2.309/96. Os pagamentos não possuem os requisitos para serem considerados contraprestações de arrendamento mercantil;

d) os contratos apresentados que geraram os maiores valores descontados da contribuição devida se referiam ao aluguel de dutos e terminais;

e) no que diz respeito às despesas decorrentes do aluguel de embarcações contratado com empresas estrangeiras, não obstante a disposição contida no inciso IV do art. 15 da Lei 10.865/2004 prevendo a hipótese de creditamento, seus valores não poderiam ser utilizados como bases de cálculo de créditos, porque desde o advento da Lei 10.925/2004, que incluiu o § 14 no art. 8º da Lei 10.865/2004, as importâncias remetidas ao exterior a título de pagamentos decorrentes dessa espécie de contrato (aluguel/arrendamento de embarcações com empresas estrangeiras) não mais estavam sujeitas ao recolhimento da contribuição em virtude da aplicação da alíquota zero;

f) a apuração de créditos encontra óbice no disposto no § 1º do art. 15 da mesma Lei 10.865/2004, pela vedação do inciso II do § 2º do art. 3º, da Lei 10.637/2002 (Pis) ou da Lei 10.833/2003 (Cofins), no sentido de que somente gera direito a crédito o custo/despesa que foi efetivamente tributado na origem. Só haveria direito ao creditamento se tivesse havido recolhimento da contribuição em relação ao valor que serviu de base de cálculo do crédito;

g) os demais contratos de aluguéis/arrendamentos, não foram apresentados;

h) assim, quanto aos demais contratos que a empresa alega serem de aluguéis – equipamentos de informática, software e outros aluguéis/arrendamentos - declarados como "Outras Operações com Direito a Crédito" -, é impossível atestar se os mesmos atendiam aos requisitos previstos na legislação de regência para serem tidos como despesas geradoras de créditos descontáveis da contribuição devida, haja vista que, a despeito dos prazos concedidos, a interessada não logrou êxito em apresentá-los;

i) a base de cálculo do valor devido fora reduzida por meio de DACON retificadora; no entanto, a receita escriturada (SPED) é superior à declarada no período em foco.

A interessada foi cientificada em 11/10/2013 e apresentou irrisignação em 12/11/2013, alegando em síntese, no sentido a seguir relatado.

**I** - As autoridades entendem que não poderiam gerar créditos os valores pagos a título de arrendamento de dutos e terminais; o crédito utilizado pela TRANSPETRO decorre da contribuição em tela paga a maior no período ora em referência, tendo em vista não terem sido oportunamente deduzidos os créditos típicos da não-cumulatividade, nos termos do 3o das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 relativos aos custos e despesas operacionais com manutenção e conservação de máquinas, equipamentos e instalações; este fato ocorreu por conta de alteração no plano de contas contábeis sendo que as novas contas criadas (insumos na prestação dos serviços) não estavam contempladas no relatório de apuração dos créditos; no exercício de 2007 a TRANSPETRO sofreu um processo de fiscalização (v. MPF 07.1.90.00-2007-01692-6 - anexo) no qual os créditos referentes aos valores glosados foram analisados sem questionamento por parte da fiscalização; ao tempo da fiscalização foram mantidos os direitos aos créditos ali especificados, logo, como não se apresentam as hipóteses dos itens VIII ou IX do art. 149 do CTN, é incabível a revisão da homologação anterior; trata-se de glosas **sobre valores pagos**, abaixo discriminados:

(a) Aluguel de Embarcações – Petrobrás, Conta 45230000 (R\$ 433.901,11);

(b) Aluguel de Dutos e Terminais, Conta 45240000 (R\$ 37.691.249,45);

(c) Aluguel de Equipamentos de Informática e Software, Conta 45290003 (R\$ 45.607,92);

(d) Arrendamentos Mercantis (leasing), Conta 45290004 (R\$ 62.681,29);

(e) Aluguéis e Arrendamentos – Outros, Conta 45295090 (R\$ 2.269.069,05).

Autorizam o uso do crédito as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

***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."***

As situações fáticas se subsumem à hipótese abstrata supra, composta dos requisitos *material* - "**aluguéis** de prédios, máquinas e equipamentos"; *obrigacional* - "**pagos** a pessoa jurídica"; e *finalístico* - "utilizados nas **atividades** da empresa"; a TRANSPETRO pagou obrigações geradoras de custos suportados com *aluguéis* (afretamento marítimo de embarcações, locação de dutos e terminais ou de equipamentos de informática), todos utilizados nas suas *atividades* de empresa brasileira de navegação, para transporte de petróleo, como dispõe o seu Contrato Social.

**II** - A "glosa" dos créditos referentes ao *arrendamento embarcações - Petrobras, conta 45230000 e arrendamento embarcações terceiros, conta 45230010*, como alega a d. Fiscalização Federal, tampouco pode subsistir, em virtude da mais objetiva legalidade da compensação com uso de créditos corretamente apropriados. Supõe a Fiscalização que os "arrendamentos" foram contratados com empresas estrangeiras, sediadas em Luxemburgo ("Ataulfo Shipping" e "Cartola Shipping"), logo, não haveria crédito, pois os pagamentos estariam beneficiados com a alíquota zero de PIS/COFINS. Neste entendimento, porém, reside um erro de fato.

Os valores registrados naquelas contas são referentes ao "afretamento a casco nu" das embarcações "Pedreiras" e "Pirai", contratados com a PETROBRAS. Por equívoco, a TRANSPETRO apresentou os contratos de afretamento dos navios "Ataulfo Alves" e "Cartola", entretanto, as contas referem-se ao arrendamento de embarcações contratadas pela TRANSPETRO e PETROBRAS, logo, em tudo sujeito ao pagamento de PIS e COFINS, no regime da não-cumulatividade, cujos contratos encontram-se anexos.

**III** - Os pagamentos de afretamento das embarcações "Ataulfo Alves" e "Cartola", contratados com pessoas jurídicas estrangeiras e sujeitos ao PIS e a COFINS, com aplicação de "alíquota zero". Contabilmente esses contratos de afretamento foram tratados como se bens do ativo imobilizado fossem, em decorrência do Pronunciamento Contábil CPC n. 06. O registro no custo se dá pela contabilização das parcelas de amortização na conta 48200001- amortização de direitos de uso. A TRANSPETRO não aproveitou créditos relativos a esses pagamentos ou amortizações.

**IV** - Quanto aos demais créditos glosados, aduz a d. Fiscalização Federal que não teriam sido apresentados pela TRANSPETRO os contratos solicitados, como justificativa para a não homologação destes.

O creditamento foi correto. A conta de *aluguéis de equipamentos de informática e software (conta 45290003)* registra os pagamentos pela locação de equipamentos de informática, objeto dos contratos n.º 4600004713, celebrado com a "Interativa Soluções", e 4600004863, firmado com a "Tech Informática", comprovam plenamente a motivação do direito legítimo aos créditos, haja os *pagamentos* terem sido feitos em virtude da *locação* dos equipamentos às referidas empresas (documentos anexos), e todos empregados na *atividade* da Empresa. Mas não só.

De igual sorte a conta 45290004 - *arrendamentos mercantis (leasing)*, relativa aos contratos de leasing/locação de equipamentos de Informática n.º 4600004996, firmado com a "HP Financial Services", e n.º 4600004266 com DB-2 Comércio (doctos. anexos).

**V** - por fim, a conta 45295090 - *Aluguéis e Arrendamentos - Outros*, esta registra gastos com contratos de locação e arrendamentos diversos, dentre estes o Contrato n. 4600000532, firmado com a "Cia. Docas de Santos", o Contrato n. 4600001161, com a "Superintendência do Porto de Rio Grande", o Contrato n. 4600004830, com a "Melf Locação de Guindastes", o Contrato n. 4600005173, com a "Vertical Equipamentos", o Contrato n. 4600005402, com a "SH Formas e Andaimos", o Contrato n. 4600005311, com a "Fast Engenharia" e o Contrato n. 4600005361, efetuado com a "Espiral Andaimos" (documentos anexos).

A decisão ora impugnada, também neste particular, resolveu adotar interpretação assaz restritiva do art. 3º, incisos IV e V das Leis n. 10.637/2002 e n.

10.833/2003, para afastar o crédito da *conta aluguel de dutos e terminais - Conta 45240000*, unicamente por entender que os contratos de arrendamento de dutos e terminais não seriam "contratos de arrendamento mercantil", ao entendimento de que somente geraria crédito do PIS e da COFINS o pagamento de aluguéis de *prédios*.

O direito aos créditos, decorrente desses pagamentos, se impõe.

Está abrangido pelas leis do PIS e da COFINS o direito ao crédito de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, nestes compreendidos todos aqueles de bens do ativo imobilizado, necessários à sua *atividade* econômica, que são locados pelo contribuinte, mediante pagamentos.

Ao contrário do que sustenta a d. Fiscalização Federal, **a lista de despesas que dá direito ao crédito de PIS e COFINS é exemplificativa**, como confirma a maciça jurisprudência.

Estão excluídos apenas e tão somente os pagamentos de arrendamento mercantil feitos a empresas optantes pelo SIMPLES.

Os dutos e terminais locados são indispensáveis e geram crédito compensável.

Não há qualquer fundamento fático ou jurídico que autorize às autoridades fiscais indeferir a compensação dos créditos de PIS e COFINS relativos ao Aluguel de Embarcações - Petrobras - Conta 45230000; ao Aluguel de Dutos e Terminais – Conta 45240000; ao Aluguel de Equipamento de Informática e Software- Conta 45290003; aos Arrendamentos Mercantis (leasing) -Conta 45290004 e aos Aluguéis e Arrendamentos - Outros - Conta 45295090.

## Do Direito

### 1 - Função do arrendamento ou aluguel de terminais, dutos, navios e equipamentos na atividade da empresa

A exigência das instalações (prédios, edificações) e equipamentos dos terminais se impõe e, de forma objetiva, todo o conjunto de bens corresponde ao sentido de "prédio" ou de "equipamento", na forma adotada pelas Leis do PIS e da COFINS, para autorizar o reconhecimento do direito ao crédito, a partir dos pagamentos das obrigações decorrentes.

A TRANSPETRO transporta petróleo por meio marítimo e por dutos.

Daí a necessidade da TRANSPETRO de locação ou arrendamento de portos, terminais, navios e dutos e outras instalações.

O uso dos dutos e terminais portuários, ao ser "autorizado" à TRANSPETRO, fica unicamente pendente de "adequada remuneração ao titular das instalações", como prescreve o art. 58, da citada Lei, *in verbis*: "*Facultar-se-á a qualquer interessado o uso dos dutos de transporte e dos terminais marítimos existentes ou a serem construídos, mediante remuneração adequada ao titular das instalações*".

Afastada, pois, a exigência de qualquer licitação, mesmo quando tais dutos e terminais portuários sejam concedidos a empresas estatais, com as que a TRANSPETRO deva contratar.

Máxima a conexão entre a atividade da TRANSPETRO e a locação ou arrendamento dos terminais e instalações dutoviárias.

Não são escolhas de mera liberalidade, mas imposição legal e contratual impostas à TRANSPETRO, para cumprir mandamentos constitucionais e legais de transporte de petróleo e seus derivados, no que todos coincidem com os termos de "prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa", para autorizar o legítimo creditamento para compensação com os débitos das contribuições PIS e COFINS, na forma do art. 3o das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

Para melhor compreensão, no que concerne aos dutos, assim dispõe a Lei n.º 9.478/97, *in verbis*:

*"Art. 58. Será facultado a qualquer interessado o uso dos dutos de transporte e dos terminais marítimos existentes ou a serem construídos, com exceção dos terminais de Gás Natural Liquefeito - GNL, mediante remuneração adequada ao titular das instalações ou da capacidade de movimentação de gás natural, nos termos da lei e da regulamentação aplicável. (Redação dada pela Lei n.º 11.909, de 2009)*

*§ 1º A ANP fixará o valor e a forma de pagamento da remuneração adequada com base em critérios previamente estabelecidos, caso não haja acordo entre as partes, cabendo-lhe também verificar se o valor acordado é compatível com o mercado. (Redação dada pela Lei n.º 11.909, de 2009)*

Essa "autorização" para a construção, ampliação e operação de instalações de transporte ou de transferência de petróleo, seus derivados, gás natural, inclusive liquefeito, biodiesel e misturas óleo diesel/biodiesel, deve atender a Portaria ANP n.º 170, de 26.11.1998. Veja-se abaixo:

*"Art. 1º. A construção, a ampliação e a operação de instalações de transporte ou de transferência de petróleo, seus derivados e gás natural, inclusive liquefeito (GNL), biodiesel e misturas óleo diesel/biodiesel dependem de prévia e expressa autorização da ANP."*

*§ 1º. Consideram-se instalações de transporte ou de transferência:*

*I - Dutos;*

*II - Terminais terrestres, marítimos, fluviais ou lacustres;*

*III - Unidades de liquefação de gás natural e de regaseificação de GNL;*

*§ 2º. As mencionadas instalações incluem os sistemas indispensáveis à operação das mesmas, tais como: estações de bombeamento ou compressão, tanques de armazenagem e sistemas de controle. (...)"*

É evidente a relação entre a imprescindibilidade da locação dos referidos bens, como terminais, equipamentos, dutos ou navios, com o efetivo cumprimento das atividades da TRANSPETRO.

Resta inconcebível a interpretação restritiva e denegatória do direito de crédito para os fins de tomada dos créditos de PIS e da COFINS.

## **2 – Não Cumulatividade**

A glosa por interpretação restritiva é ilegal e desconectada do princípio da legalidade (art. 150 I, CF/88); o exercício do *direito público subjetivo* do contribuinte ao aproveitamento dos créditos autorizados, ao qual a Constituição ou as leis

respectivas não impõe quaisquer óbices, o qual não poderá ser amesquinhado pelo legislador, tampouco pela autoridade fiscal, mediante interpretações excessivamente formalistas e desconectadas do princípio da não cumulatividade, do qual decorre o direito em tela; nada justifica, portanto, a ilegal e inconstitucional restrição ao aproveitamento dos créditos das contribuições ao PIS e COFINS, por parte da Fiscalização; a interpretação a ser dada deve privilegiar o *princípio da não cumulatividade*; ao tempo que nenhuma regra expressamente proíbe o aproveitamento do crédito nas hipóteses de "locação" ou de "arrendamento" (excetuado o caso do SIMPLES), deveras, é de se admitir o direito de compensação ou de ressarcimento, nos acúmulos de créditos, como forma de realização do princípio da não cumulatividade das contribuições em tela.

### 3 – Legalidade dos créditos, Tipicidade e suas Exclusões

O rol dos fatos jurídicos que outorgam crédito ao contribuinte encontra-se demarcado, mas não comporta interpretação *restritiva* e *literal*; a norma geral que outorga o direito ao crédito de PIS e COFINS, no regime não cumulativo, segundo fatos geradores previamente tipificados, deve ser interpretada no sentido tipológico, como classes de fatos, a admitir a inclusão de outros fatos não expressamente previstos, por integrarem conceitualmente àquela determinada classe; as vedações legais e as exclusões é que são restritivas.

### 4 – Créditos de Pis/Cofins na Locação e Arrendamento Mercantil

A decisão impugnada impediu o crédito da *conta aluguel de dutos e terminais* (Conta 45240000), ao conferir uma interpretação restritiva e, ao nosso sentir, equivocada, do art. 3º, incisos IV e V das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, ao entendimento de que os contratos de arrendamento de dutos e terminais não seriam "contratos de arrendamento mercantil", porquanto somente geraria crédito do PIS e da COFINS o pagamento de aluguéis de *prédios*; ao incluir a possibilidade de crédito de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos e arrendamento mercantil, o art. 3º, incisos IV e V das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, referiu-se a uma CLASSE de despesas, qual seja, **aquelas pagas pelo direito de posse e uso de bens do ativo imobilizado**; não seria sequer razoável que o legislador detalhasse toda e qualquer despesa peculiar a cada atividade econômica; o sentido de "prédio" e de "equipamento" é suficiente para qualquer leigo entender que com isso estão abrangidos todos os casos de bem imóveis alugados ou arrendados com destinação certa para a realização das atividades da Empresa.

O fato de a norma mencionar expressamente os tipos "prédios", "máquinas" e "equipamentos" não exclui o direito da TRANSPETRO de tomar créditos relativos aos aluguéis/contraprestações de arrendamento mercantil pagos pelos "dutos", "terminais" e "embarcações" utilizados em sua atividade econômica, porquanto são estes espécies daqueles tipos; o direito ao crédito alcança os aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil pagas pelo uso e posse de bens do ativo imobilizado relacionados à atividade desenvolvida pelo contribuinte; para realizar operações de transporte de petróleo e seus derivados, a TRANSPETRO arrenda ou loca embarcações e dutos da PETROBRAS e terminais aquaviários de pessoas jurídicas de direito público; a interpretação dos art. 3º, IV das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 não pode ser amesquinhada para abranger apenas os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos e excluir outros bens do ativo imobilizado locados ou arrendados pelo contribuinte para o exercício de sua atividades; diante disso, a glosa ao direito de crédito não pode subsistir, cabendo o seu imediato afastamento, para assegurar o proveito dos créditos assim apurados, como interpretação legal e

conforme à Constituição, no que concerne à realização do princípio da não cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS.

#### **4.1 - O Rol Exemplificativo dos Créditos e a Vinculação à Receita Tributada**

O art. 195, § 12 da CF/88 impede restrições ao crédito de despesas, encargos ou custos necessários à atividade econômica (seja ela qual for) do contribuinte cujas receitas estejam sujeitas ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS; se não for admitido o crédito de todos os custos e despesas necessários à atividade econômica do contribuinte, haverá cumulatividade de incidência do PIS e da COFINS; o direito ao crédito do PIS e da COFINS deve abranger todos os custos, encargos e despesas, assim definidos nas normas contábeis em respeito ao princípio da não cumulatividade; o conceito de insumos para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS tem como conteúdo mínimo o conceito de custos de produção e despesas operacionais; vedar o crédito aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas tributadas pelo PIS e pela COFINS implicaria amesquinhar a não cumulatividade destas contribuições e infringir o § 7º, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que asseguram o direito de crédito em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à incidência das contribuições.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF definiu o conceito de *insumos* para fins de creditamento do PIS e da COFINS, de acordo com conceito de despesas dedutíveis para a apuração do IRPJ; no mesmo sentido é a opinião de Marco Aurélio Greco, para quem o conceito de insumos exclui apenas despesas voluntárias por *liberalidade* da pessoa jurídica, que *não interfiram com seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria de sua atividade empresarial*; o art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03 autoriza o crédito de despesas que são necessárias para a produção de receitas tributadas pelo PIS e pela COFINS; todas as despesas, custos ou encargos *utilizados* na atividade da TRANSPETRO, e que são *indispensáveis* para a formação do serviço final, *relacionados* ao objeto social, geram, necessariamente, créditos de PIS e COFINS; a TRANSPETRO, *mutatis mutandis*, tem equivalente direito ao crédito de aluguéis e contraprestações de arrendamento de dutos, terminais e embarcações que são utilizadas na prestação de serviços, segundo as especificidades da sua atividade.

#### **5 - O Arrendamento Mercantil como gênero**

Na ausência de menção expressa no art. 3º, V das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, a interpretação sistemática da legislação tributária impõe concluir, por máxima obviedade, que o direito ao crédito é conferido tanto para os pagamentos de arrendamento mercantil operacional, quanto para o financeiro, sem distinção; esta é a única interpretação que se coaduna com os critérios adotados pela própria legislação federal.

#### **6 – Aluguel de Dutos e Arrendamento de Terminais Aquaviários**

A TRANSPETRO é empresa subsidiária da PETROBRAS, constituída especificamente para OPERAR e CONSTRUIR os terminais marítimos, dutos, assim como embarcações para o transporte de petróleo; a TRANSPETRO contrata com as proprietárias de prédios ou equipamentos (PETROBRAS, CODESP e outras); para o cumprimento das suas atividades principais, a TRANSPETRO celebrou com a PETROBRAS contratos de arrendamento de *dutos e terminais* aquaviários, além de *prédios, terrenos e bases*, para o gerenciamento e operação destas instalações

localizadas em diversas regiões do Brasil; na cláusula 1.1 dos contratos de arrendamento de dutos de transporte, de dutos de transferência e de terminais aquaviários, consta: "O presente *CONTRATO* tem por objeto o arrendamento à *TRANSPETRO* de instalações de propriedade da *PETROBRAS* abrangendo prédios, terrenos, bases, dutos de transportes e terminais citados na *CLAUSULA TERCEIRA - INSTALAÇÕES* e detalhadas no Anexo I deste Contrato."

A *PETROBRAS* e a *CODESP* celebraram contrato para usar o terminal aquaviário de Santos; a *TRANSPETRO* é arrendatária de terminal privado da *SUPRG* (Porto do Rio Grande); a *TRANSPETRO* auferir receitas de prestação de serviços que são tributadas pelo PIS e pela COFINS. Logo, o arrendamento dos dutos e terminais de transporte de propriedade da *PETROBRAS* é indispensável para o exercício da atividade econômica da *TRANSPETRO*; e, nos termos do art. 65 da Lei n.º 9.478/97 é obrigação da *TRANSPETRO* operar os dutos, terminais marítimos e embarcações da *PETROBRAS*, para o transporte de petróleo, seus derivados e gás natural; portanto, os pagamentos de aluguéis ou contraprestação de arrendamento de dutos, terminais e embarcações feitos pela *TRANSPETRO* geram receitas tributadas pelo PIS e pela COFINS e, assim como conferem o direito subjetivo ao crédito destas contribuições, nos termos do art. 3º, IV e V das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03.

**7. O Direito de Crédito por Arrendamento ou Aluguel de Maquinas e Equipamentos** Quanto à glosa dos demais créditos, sustenta a D. Fiscalização Federal que não teriam sido apresentados pela *TRANSPETRO* os contratos solicitados. Apenas por esse motivo, não se pode admitir como justificativa suficiente para negar a manutenção do direito aos créditos, ao tempo que foram comprovados, pela substância, o uso e emprego destes na atividade da Empresa, a partir de pagamentos vinculados à respectiva obrigação.

Passemos ao exame de cada modalidade de contrato.

A conta de *alugueis de equipamentos de informática e software* (conta 45290003) registra os pagamentos pela **locação de equipamentos de informática**, objeto dos contratos a seguir relacionados: Contrato *Transpetro* n.º 4600004713 celebrado entre *Transpetro* e a "Interativa Soluções em Impressão LTDA.", para serviços de locação de equipamentos de informática com manutenção corretiva para os terminais da *Transpetro*.

Contrato *Transpetro* n.º 4600004863 celebrado entre a *Transpetro* e a "COMTECH Informática Ltda." para locação de microcomputadores, notebooks, monitores e periféricos para a sede da *Transpetro* e terminais do Rio de Janeiro e Espírito Santo da *Transpetro*.

No caso destes, os pagamentos pela locação foram adimplidos e todos os contratos encontram-se comprovados.

A conta 45290004 - *arrendamentos mercantis (leasing)*, por sua vez, reflete contratos de **leasing/locação de equipamentos de informática** abaixo descritos:

"HP Financial Services", contrato máster n.º 04614: Contrato de Arrendamento Mercantil celebrado entre "HP Financial Services Arrendamento Mercantil S/A" e *Transpetro*, o objeto do contrato é o estabelecimento de termos e condições gerais segundo os quais a Arrendadora deverá arrendar ao Arrendatário itens de Hardware e/ou Software e/ou Serviços (em conjunto denominados como 'Equipamento' e cada

Arrendamento Mercantil de Equipamento denominado como 'Arrendamento Mercantil').

Contrato Transpetro n.º 4600004266 celebrado entre a Transpetro e a "DB-2 Comércio e Serviços LTDA.", para locação de microcomputadores, monitores e notebooks com manutenção corretiva para os terminais de Brasília, Senador Caneido, Uberlândia, Uberaba e Ribeirão Preto, Estações de Bombeamento de Buriti Alegre e Pirassununga do Oleoduto São Paulo - Brasília. Obras lotadas na assinatura do contrato na REPLAN (Refinaria do Planalto), para a Transpetro. Equipamentos de hardware, microcomputadores, notebooks, monitores, periféricos, circuitos e roteadores, bem como os softwares são bens e direitos necessários ao desempenho da atividade econômica da TRANSPETRO são objeto dessa contratação.

Todos são indispensáveis às atividades da Empresa, e, por conseguinte, são despesas geradoras dos direitos de crédito do PIS e da COFINS, por se tratar de "equipamentos".

A demanda por material de informática para cumprir com suas atividades é permanente e intensiva, não só por razões administrativas, mas para que sejam operados os sistemas de embarcações, mas principalmente a **operação dos dutos**, que se realiza remotamente no Centro Nacional de Controle Operacional - CNCO, localizado no Rio de Janeiro, que monitora as operações dos dutos instalados, quanto à remessa e distribuição dos produtos.

Este serviço cobre toda a malha nacional de dutos, mediante equipamentos de alta tecnologia.

Uma extensa rede de informática e de comunicação cobre todas as instalações dutoviárias espalhadas pelo País e transmite as informações ao CNCO, onde sistemas de supervisão e controle transformam as informações operacionais (pressão, temperatura, vazão, etc.) em sinais analógicos e digitais. A partir desses dados, um conjunto de servidores permite que as informações, alarmes e comandos de válvulas e equipamentos estejam disponíveis nos consoles para os técnicos de **operação**. Do CNCO no Rio de Janeiro. Com estes meios, os técnicos de operação interagem com as instalações dos dutos e terminais, por intermédio de computadores que ligam e desligam bombas, abrem e fecham válvulas, alteram pontos de operação das malhas, detectam vazamentos e, com isso, monitoram o transporte do gás natural com a segurança necessária.

É inequívoco o direito de se reconhecer o crédito de serviços de manutenção, equipamentos e programas de informática empregados na atividade econômica do contribuinte, suficientes para autorizar os créditos decorrentes dos custos com serviços de *manutenção em máquinas, equipamentos e programas de informática empregados diretamente na prestação de serviços*, pagos à pessoa jurídica domiciliada no País.

De outra banda, a conta 45295090 - *Aluguéis e Arrendamentos - Outros* registra os gastos com contratos de **locação e arrendamentos diversos**, dentre estes, o contrato n. 4600000532 firmado com a "Cia Docas de Santos", o contrato n. 4600001161 com a "Superintendência do Porto de Rio Grande", com pagamentos pelos contratos abaixo:

Contrato Transpetro n.º 4600004830, celebrado entre a Transpetro e a "MELF Locação de Guindastes e Equipamentos LTDA.", para **serviços de montagem de andaime e elevação de pessoas com fornecimento de andaimes, plataformas**

*articuladas e mão-de-obra para montagem e desmontagem e operadores para as plataformas articuladas* no âmbito da gerência de processamento de gás natural, do terminal de Cabiúnas (TECAB).

Contrato Transpetro n.º 4600005173 celebrado entre a Transpetro e a "Vertical Equipamentos LTDA.", para *locação de guindaste de carga*, para operação no porto do Ferrolho - Bahia, para a Transpetro.

Contrato Transpetro n.º 4600005311 celebrado entre a Transpetro e a "FAST Engenharia e Montagens S.A.", para serviços de *locação de materiais para a montagem de andaimes* nos terminais de Barueri, São Caetano do Sul, Guarulhos e Guararema, localizados no estado de São Paulo, operacionalizados pela Transpetro.

Contrato Transpetro n.º 1600005361 celebrado entre a Transpetro e a "Espiral e Andaimos e Estruturas Tubulares LTDA.", para serviços de *montagem e desmontagem e locações de andaimes tubulares e multidirecionais*, para o terminal aquaviário de Santos, operacionalizadas pela Transpetro.

Contrato Transpetro n.º 4600005402 celebrado entre a Transpetro e a "SH formas andaimes e escoramentos LTDA.", para serviços de *locação de materiais para a montagem de andaimes* nos terminais de São Sebastião, Santos e Cubatão, localizados no estado de São Paulo, operacionalizados pela Transpetro.

As locações de andaimes são inerentes ao desempenho da atividade de movimentação de cargas em terminais portuários, logo, qualificados para os fins do art. 3o, incisos IV das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, aptos a autorizarem o direito de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS decorrentes, pela pessoa jurídica que realiza os pagamentos, no caso, a TRANSPETRO, ao tempo que se integram ao seu "estabelecimento".

O conceito de estabelecimento exige a presença de instalações, equipamentos, bens e pessoas suficientes para a conclusão de suas atividades. Por conseguinte, das instalações físicas assinaladas nos contratos acima designados há que se vislumbrar a presença econômica, no local do suposto estabelecimento, de todos os equipamentos referidos, indispensáveis para gerar as receitas auferidas pela TRANSPETRO. Em vista disso, os pagamentos por esta realizados pelas locações ou arrendamentos autorizam o crédito do PIS e da COFINS.

Vale, nesse particular, lembrar o Ministro do STF Mauricio Correia, no voto proferido no julgamento do RE N. 203.075-9 (DJ 29-101999), ao tratar do conceito de estabelecimento, ainda que para fins de cobrança do ICMS, mas que se pode aplicar às contribuições em tela, por se tratar de tributos não cumulativos, *in verbis*:

*"A expressão estabelecimento tem o mesmo sentido que lhe confere o Código Comercial (c. Com., artigo Iº, III, 2ª parte), de tal modo a designar o próprio local ou o edifício em que a profissão é exercida, compreendendo todo o conjunto de instalações e aparelhamentos necessários ao desempenho do negócio ou da profissão de comerciante, componentes do fundo de comércio."*

Como demonstrado, todos os pagamentos de Aluguel de Embarcações – Petrobras Conta 45230000; ao Aluguel de Dutos e Terminais - Conta 45240000; ao Aluguel de Equipamento de Informática e Software - Conta 45290003; aos Arrendamentos Mercantis (leasing) -Conta 45290004 e aos Aluguéis e Arrendamentos - Outros – Conta 45295090 submetem-se à incidência do PIS e da COFINS e como relacionam-se ao aluguel ou arrendamento de bens indispensáveis para a produção de

novas receitas sujeitas a estas contribuições, seus pagamentos devem ser admitidos como fatos geradores de créditos, para o devido aproveitamento, em todos os seus elementos, nos termos do art. 3º, IV e V das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, afastada qualquer glosa ou impedimento ao aproveitamento dos respectivos créditos e, com isso, qualquer acréscimo a título de multa, por todas as razões acima expostas.

#### 8. O DIREITO AOS CRÉDITOS DECORRENTES DOS PAGAMENTOS POR AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES DE TERCEIROS (*HIRE*)

Como vimos, o r. despacho não homologou a compensação realizada pela TRANSPETRO por entender que não haveria direito ao crédito relativo ao Aluguel de Embarcações - Petrobras - Conta 45230000; ao Aluguel de Dutos e Terminais - Conta 45240000; ao Aluguel de Equipamento de Informática e Software - Conta 45290003; aos Arrendamentos Mercantis (leasing) - Conta 45290004 e aos Aluguéis e Arrendamentos - Outros - Conta 45295090.

Em relação aos créditos referentes ao *arrendamento embarcações - Petrobras, conta 45230000 e arrendamento embarcações terceiros, conta 45230010*, a d. Fiscalização Federal alega que os arrendamentos foram contratados com empresas estrangeiras, sediadas em Luxemburgo ("Ataulfo Shipping" e "Cartola Shipping"), logo, não haveria crédito, pois os pagamentos estariam beneficiados com a alíquota zero de PIS/COFINS.

Quanto aos pagamentos de arrendamento de embarcações registrados nesta conta urge explicitar que são referentes ao afretamento a casco nu das embarcações "Pedreiras" e "Pirai", contratados com a PETROBRAS.

A TRANSPETRO, por lapso, apresentou os contratos de afretamento dos navios "Ataulfo Alves" e "Cartola", entretanto, as contas referem-se ao arrendamento de embarcações contratados pela TRANSPETRO e PETROBRAS, sujeito ao pagamento de PIS e COFINS, no regime da não cumulatividade. Logo, deve ser desconsiderado o **contrato** apresentado, para a correta qualificação do afretamento a casco nu das embarcações "Pedreiras" e "Pirai".

Os pagamentos de afretamento das embarcações "Ataulfo Alves" e "Cartola", contratados com pessoas jurídicas estrangeiras e sujeitos ao PIS e a COFINS, com aplicação de "alíquota zero". Contabilmente esses contratos de afretamento foram tratados como se bens do ativo imobilizado fossem, em decorrência do Pronunciamento Contábil CPC n. 06. O registro no custo se dá pela contabilização das parcelas de amortização na conta 48200001- amortização de direitos de uso. **A TRANSPETRO não aproveitou créditos relativos a esses pagamentos ou amortizações.**

De outra banda, e o que interessa ao caso em apreço, os navios "Pedreiras" e "Pirai" pertencem à PETROBRAS, que recebe os pagamentos pelo afretamento a casco nu destas embarcações, logo, a partir de pagamentos do "hire" pela TRANSPETRO.

A TRANSPETRO adquire ou arrenda embarcações, as quais serão utilizadas sempre no desenvolvimento de seu objeto social, o que pode ser até mesmo o subafretamento.

Vejamos:

"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."*

A TRANSPETRO, no desempenho da sua atividade, utiliza embarcações próprias ou de terceiros, geralmente mediante contratos de afretamento, como definidos no art. 2º, inciso II, da Lei 9.432/97, pelo qual o afretador recebe a embarcação (locação).

Vejamos as distinções dos tipos de afretamentos:

Fretamento a casco nu (*bareboat charter party*) - conforme o art. 2o, inciso I, da Lei 9.432/97, é o contrato pelo qual o afretador tem a posse, uso e controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar comandante e tripulação. O navio é entregue desarmado (casco e acessórios), por prazo certo, para exploração.

Fretamento por tempo (*time charter party*) - segundo o art. 2º, inciso II, da Lei 9.432/97, é o contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado. Ou seja, o fretador coloca o navio à disposição do afretador para sua gestão comercial, por tempo determinado, em plena condição de navegabilidade, total ou parcialmente tripulado, armado e equipado, ou seja, mantida a gestão náutica com o fretador, mediante a contraprestação (*hire*).

**3. Fretamento por viagem (*voyage charter*)** - nos termos do art. 2º, inciso III, da Lei 9.432/97, por este contrato, o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação à disposição de afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens.

No caso concreto, o fretador (PETROBRAS) colocou as embarcações "Pedreiras" e "Piraf" à disposição do afretador (TRANSPETRO), mediante afretamento a casco nu, para sua gestão náutica e comercial, por tempo determinado, em plena condição de navegabilidade, mediante a contraprestação (*hire*), a ser paga pela TRANSPETRO.

No **fretamento**, assinala Pontes de Miranda, "quem tem o uso do navio, ou da aeronave, contrata com quem quer o uso". E continua: "No contrato de transporte, o objeto da prestação é outro: a obra. O elemento causal é diferente; diferente, o objeto da prestação. O outorgado, no contrato de fretamento, exerce a atividade de navegação, o que não ocorre no contrato de transporte, pois quem navega é o transportador, ou alguém por ele. Ali, transporta-se o veículo; aqui, a pessoa ou o bem". Nestes termos, como contraprestação, no fretamento marítimo, o preço do frete (*hire*), ajustado entre fretador e afretador, para uso do navio, não se confunde com o preço do serviço contratado de transporte de bens (*freight*), pactuado entre remetente e o transportador (afretador).

A Resolução n.º 1811 da ANTAQ, art. 2º, também define a operação comercial das embarcações, e esclarece de forma clarividente a conexão com a atividade da TRANSPETRO, nos seguintes termos:

*"VI - operação comercial de embarcação na navegação de longo curso: é o emprego de embarcação em decorrência de relação jurídica que vise o transporte de mercadorias, estabelecida diretamente entre a EBN e a pessoa jurídica contratante do transporte das mercadorias.*

*Art. 3º Para os fins do disposto no artigo 2º desta Norma, no afretamento a casco nu, ter o controle da embarcação significa ter as gestões náutica e comercial da embarcação; no afretamento por tempo ou período, cabe ao fretador a gestão náutica da embarcação e ao afretador a sua gestão comercial.*

A operação comercial das embarcações na prestação de serviços de transporte, como bem notou Eliane Octaviano Martins, é o objetivo do contrato de afretamento, pois o afretador (no caso a PETROBRAS), que tem a gestão comercial da embarcação, pode explorá-la comercialmente no transporte de mercadorias de terceiros, nas suas palavras:

"há que se especificar, contudo, que **é possível que um contrato de fretamento anteceda um contrato de transporte**. Esta hipótese se afigura **quando o navio é afretado para que o afretador explore comercialmente o transporte de mercadorias de terceiros**. Nestas hipóteses, em específico perante o embarcador, o **afretador é o transportador** contratante, sendo, portanto, admissível nesta contratual situação contratual específica, a possível incidência do CDC nas relações decorrentes do contrato de transporte."

O afretador (TRANSPETRO) contratou, mediante afretamento a casco nu, as embarcações "Pedreiras" e "Pirai", para explorar comercialmente as embarcações e prestar serviços de transporte de petróleo e seus derivados, ou mesmo utilizá-las em subafretamento, sempre como parte do objeto da sua atividade. Diante disso, os pagamentos do "hire", para a PETROBRAS, devem gerar créditos do PIS e da COFINS.

No Acórdão do REsp n.º 79.445/ES, o STJ analisou contrato de **afretamento a casco nu** e concluiu que este se assemelha à locação de bens móveis. Por isso, não poderia ser considerado **serviço** sujeito à incidência do ISS, dada a impossibilidade de se qualificar como "serviço" a locação de bens móveis. Veja-se, nessa linha de entendimento: (...)

Em conclusão, trata-se, o afretamento, **de negócio jurídico complexo de locação de embarcações (locação de bens móveis)**, pelo qual a proprietária (PETROBRAS) colocou as embarcações "Pedreiras" e "Pirai" à disposição da afretadora (TRANSPETRO), que será utilizada integralmente nas suas atividades, para o transporte de petróleo.

Não há qualquer dúvida que, nesse caso, tem-se o exercício de seu objeto social e os pagamentos de frete dos navios "Pedreira" e "Pirai" pela TRANSPETRO à PETROBRAS na condição de receitas sujeitas à incidência do PIS e da COFINS, utilizadas para a produção de novas receitas também sujeitas à incidência destas contribuições. Assim, o direito à compensação dos créditos acumulados com essa atividade deve ser reconhecido e autorizado, com cancelamento de qualquer impedimento.

Para confirmar a situação jurídica das embarcações, segue em anexo cópia dos registros das embarcações afretadas pela TRANSPETRO, no Registro Especial Brasileiro - REB, e das autorizações da ANP e ANTAQ, relativamente às embarcações "Pedreiras" e "Pirai".

Pedido

Pelos fundamentos de fato e de direito acima expostos, a TRANSPETRO requer que seja dado provimento integral à presente irresignação, para que seja homologada a

compensação dos créditos ora tratados, afastados os acréscimos de multas e quaisquer outras repercussões fiscais.

A defesa lista documentos que teria anexado ao presente processo, tais como: Atos constitutivos da Impugnante e suas alterações; Cópia dos registros das embarcações afretadas pela TRANSPETRO no Registro Especial Brasileiro - REB e das autorizações da ANP e ANTAQ. Balancetes; Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais; Recibo de entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais; Aditivos diversos: Arrendamento Duto Transporte, Dutos de Transferência e de Terminais Aquaviários; Contrato Transpetro n.º 4600004266 celebrado entre a Transpetro e a DB-2 Comércio e Serviços LTDA., para locação de microcomputadores, monitores e notebooks com manutenção corretiva para os terminais de Brasília, Senador Caneido, Uberlândia, Uberaba e Ribeirão Preto, Estações de Bombeamento de Buriti Alegre e Pirassununga do Oleoduto São Paulo - Brasília. Obras lotadas na assinatura do contrato na REPLAN (Refinaria do Planalto), para a Transpetro; Contrato Transpetro n.º 4600004713 celebrado entre Transpetro e a Interativa Soluções em Impressão LTDA., para serviços de locação de equipamentos de informática com manutenção corretiva para os terminais da Transpetro; Contrato Transpetro n.º 4600004830 celebrado entre a Transpetro e a MELF Locação de Guindastes e Equipamentos LTDA., para serviços de montagem de andaime e elevação de pessoas com fornecimento de andaimes, plataformas articuladas e mão-de-obra para montagem e desmontagem e operadores para as plataformas articuladas no âmbito da gerência de processamento de gás natural, do terminal de Cabiúnas (TECAB); Contrato Transpetro n.º 4600004863 celebrado entre a Transpetro e a COMTECH Informática Ltda. para locação de microcomputadores, notebooks, monitores e periféricos para a sede da Transpetro e terminais do Rio de Janeiro e Espírito Santo da Transpetro; HP Financial Services, contrato máster n.º 04614: Contrato de Arrendamento Mercantil celebrado entre HP Financial Services Arrendamento Mercantil S/A e Transpetro, o objeto do contrato é o estabelecimento de termos e condições gerais segundo os quais a Arrendadora deverá arrendar ao Arrendatário itens de Hardware e/ou Software e/ou Serviços (em conjunto denominados como 'Equipamento' e cada Arrendamento Mercantil de Equipamento denominado como 'Arrendamento Mercantil'); Contrato Transpetro n.º 4600005173 celebrado entre a Transpetro e a Vertical Equipamentos LTDA., para locação de guindaste de carga, para operação no porto do Ferrolho - Bahia, para a Transpetro; Contrato n.º PRES/CO-013/93 (CODESP): Contrato operacional com reserva de área que celebram a companhia docas do estado de São Paulo - CODESP e a PETROBRÁS, regendo a utilização das instalações localizadas na referida área, para armazenamento e movimentação de petróleo, derivados de petróleo, álcool ou qualquer outro correlato para fins energéticos; Contrato de arrendamento n.º CA-SUPRG 01/2002: Contrato de arrendamento celebrado entre a Superintendência do Porto do Rio Grande - SUPRG e a TRANSPETRO, regendo o arrendamento do terminal n.º 1, localizado na Segunda Seção da Barra do Rio Grande, para armazenagem e movimentação de derivados de petróleo, álcool ou outro produto correlato, para fins energéticos; Contrato Transpetro n.º 4600005311 celebrado entre a Transpetro e a FAST Engenharia

e Montagens S.A., para serviços de locação de materiais para a montagem de andaimes nos terminais de Barueri, São Caetano do Sul, Guarulhos e Guararema, localizados no estado de São Paulo, operacionalizados pela Transpetro; Contrato Transpetro n.º 1600005361 celebrado entre a Transpetro e a Espiral e Andaimes e Estruturas Tubulares LTDA., para serviços de montagem e desmontagem e locações de andaimes tubulares e multidirecionais, para o terminal aquaviário de Santos, operacionalizadas pela Transpetro; Contrato Transpetro n.º 4600005402 celebrado entre a Transpetro e a SH formas andaimes e escoramentos LTDA, para serviços de locação de materiais para a montagem de andaimes nos terminais de São Sebastião, Santos e Cubatão, localizados no estado de São Paulo, operacionalizados pela Transpetro.

A 9ª Turma da DRJ/SPO, Acórdão 16-80.871, negou provimento ao apelo, com decisão assim ementada:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/02/2010 a 28/02/2010

**PROVA. MEIOS. MOMENTO DE PRODUÇÃO. IRRESIGNAÇÃO. PRECLUSÃO.**

No processo administrativo fiscal são admissíveis os meios documentais e/ou periciais. Para evitar a preclusão a interessada deve apresentar com a irresignação a documentação sustentadora de suas alegações ou demonstrar alguma das situações do § 4º, do art. 16, do Decreto n.º 70.235/72 (PAF).

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/02/2010 a 28/02/2010

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. LIMITE DE COMPETÊNCIA DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País não podendo negar-lhe execução e sendo incompetentes para apreciar arguição(ões) de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, haja vista que tal(is) matéria(s) está(ão) adstrita(s) ao âmbito judicial.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/02/2010 a 28/02/2010

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO**

Os gastos incorridos no processo produtivo somente dão direito a crédito, no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao

bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado. Geram créditos os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observadas as ressalvas legais. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer fator que onere a atividade econômica, mas tão-somente como aqueles bens ou serviços que sejam diretamente empregados na produção de bens ou na prestação de serviços.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade e/ou imprescindibilidade e/ou indispensabilidade, na atividade da empresa, e/ou à sua escrituração como custo e/ou encargo e/ou despesa.

#### ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente geram crédito as operações de arrendamento mercantil, que estiverem de acordo com os termos da Lei n.º 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 7.132, de 26.10.83, e da Resolução BACEN n.º 2.309/96.

#### DUTOS E TERMINAIS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência não prevê a apropriação de crédito no arrendamento de dutos e terminais. O arrendamento não mercantil de dutos e terminais não se confunde com o conceito de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos.

Em recurso voluntário, a empresa aduz a necessidade distribuição por conexão dos processos PA n.º 16682.903241/2013-43; PA n.º 16682.903242/2013-98; PA n.º 16682.903245/2013-21; PA n.º 16682.903246/2013-76; PA n.º 16682.903247/2013-11; PA n.º 16682.903248/2013-65; PA n.º 16682.903249/2013-18; PA n.º 16682.903250/2013-34; PA n.º 16682.904271/2013-77; PA n.º 16682.904270/2013-22. Ratifica as premissas de análise e as questões de mérito, para defender o provimento integral.

Em petição de maio de 2018, requer a aplicação do resultado do julgamento do processo n.º 16682.720339/2014-48 (provimento).

E defende a preclusão por decurso do prazo de 360 dias, nos termos do art. 24 da Lei n.º 11.457/2007 e do REsp 1.138.206 julgado pelo STJ. Conclui que deve ser reconhecida a extinção deste processo em razão do transcurso do prazo legal de 360 dias sem decisão, com a consequente homologação da compensação realizada.

Em seguida, em nova peça, informou que o Auto de Infração referente aos períodos em que houve as glosas, é objeto do processo administrativo n.º 16682.721049/2014-11, e que a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, em sessão ocorrida em 30/02/2018, converteu o julgamento em diligência, pendente de ser realizada.

Assim, requer que este processo (assim como os demais 9 processos administrativos de compensação) seja distribuído àquela turma de julgamento, onde já teve início a análise dos fatos e do direito a propósito dos quais a TRANSPETRO fundamenta sua posição.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

## Conexão

No tocante ao pedido de conexão, cumpre esclarecer que estão os 10 processos em julgamento na mesma sessão, ora como paradigmas ora como repetitivos.

## Preclusão de julgamento

A despeito do aparente descumprimento do prazo do art. 24 da Lei n.º 11.457/2007 e do REsp 1.138.206, não há falar-se em consequente homologação da compensação realizada, pois o art. 74, §5º, da Lei n.º 9.430/96 prevê como causa de homologação tácita apenas o decurso do prazo de 5 anos sem a análise da compensação pela autoridade fiscal.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na **compensação** de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

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

Não é o caso dos autos, pois se discute o mérito da decisão que não homologou a compensação.

## Conexão com processo n.º 16682.721049/2014-11

Esse processo refere-se a:

autos de infração lavrados em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social –

Cofins nos períodos de apuração 01/2010 a 12/2010. As glosas se referem às aqui postas mais também outras cintas e principalmente uma que consta neste processo:

1) falta de amparo legal para desconto de créditos apurados sobre despesas de depreciação de gastos com paradas programadas para manutenção:

Glosa dos créditos descontados indevidamente em relação à apuração de créditos (sem amparo na legislação que rege a matéria) sobre os valores das despesas de depreciação havidas com paradas programadas para manutenção de ativos.

No caso, teria sido configurada a situação vedada pelo ADI SRF 03/2007, na media em que os créditos apurados pela fiscalizada constituíram-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de ativos permanentes.

2) falta de amparo legal para apuração de créditos sobre despesas de **aluguéis/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 V, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, impondo a glosa de tais créditos na apuração das exações devidas.

Segundo a fiscalização ainda que houvesse previsão legal para o creditamento em baila, restaria configurada a situação vedada pelo ADI SRF 03/2007, visto que os créditos apurados pela fiscalizada não podem constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custos ou despesas.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, Resolução n.º 3201-001.082, entendeu pela necessidade de conversão em diligência para:

(...) com relação a esses dois grupos de despesas, nota-se que em sede de Relatório Fiscal / Despacho, além das glosas dos créditos em razão do entendimento de que estes não correspondem a custos e despesas passíveis de crédito, mencionou que, ainda que se admitisse tais créditos, sua legitimação não seria possível, uma vez que o contribuinte teria contabilizado os presentes custos como ativo permanente.

Informa, assim, que estaria aplicando o Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 3/2007:

*Por outro lado, ainda que tais gastos pudessem ser tratados como insumos (de acordo com a Solução de Consulta n. 352, de 17 de agosto de 2012 trazida como argumento de defesa, publicada pela 7ª Região Fiscal) e, portanto, geradores dos aludidos créditos, a forma como foram declaradas em DIPJ tais despesas impede o seu aproveitamento.*

*Segundo a fiscalização os montantes integrais dessas despesas de depreciação/amortização constituíram-se custo ou despesa na apuração do resultado do ano fiscalizado, o que, de acordo com o Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 3, de 29 de março de 2007, afasta a possibilidade de os mesmos valores serem utilizados como base de cálculo de créditos descontáveis das exações devidas; pois, a parcela relativa ao crédito apurado sobre determinada despesa/gasto somente poderá ser utilizada para reduzir o valor do PIS e da Cofins devidos desde que não tenha sido*

*considerada como custo na apuração do resultado do exercício (art. 1º, parágrafo único):*

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

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

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

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

*Ou seja, tal parcela ou é tratada como crédito das aludidas contribuições, ou como custo no resultado do exercício, nunca como ambos.*

*No caso em tela, o custo do ativo imobilizado foi levado a resultado do exercício mediante a dedução, na apuração do lucro do período, de suas respectivas despesas de depreciação, contudo, desse total não foi reduzido o valor da parcela relativa ao “crédito a recuperar”.*

*Vejamos o que constatou a fiscalização (fls. 1103 e 1104, grifei):*

*E isso foi justamente o que ocorreu no caso sob fiscalização. Conforme demonstrado pela própria fiscalizada na resposta (Carta 33, de 01/11/2014) ao Termo de Intimação 05, a integralidade (ou seja, o montante bruto das despesas sem a devida redução da parcela relativa ao crédito a recuperar) dos valores contabilizados naquelas contas de depreciação que registraram as despesas de depreciação sobre os gastos com as paradas programadas, que serviram de base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS, foi deduzida na apuração do lucro líquido do ano sob fiscalização, parte a título de “Custos dos Bens e Serviços Vendidos”, na linha 17 da ficha 07A da DIPJ (Demonstração do Resultado do Exercício), e parte a título de “Despesas, Operacionais”, na linha 40 da mesma Ficha.*

*Portanto, constatado que os créditos aqui tratados também foram levados ao resultado como custo de aquisição, resta a manutenção da glosa conforme disposto no Ato Declaratório Interpretativo ADI SRF nº 03/2007.*

Ainda em sede de Manifestação de Inconformidade, o Recorrente buscou demonstrar que não houve, efetivamente, a apropriação das referidas despesas como custo, a despeito do lançamento original na linha contábil de despesas. Foram juntados diversos documentos visando à tal comprovação. Em sede de Recurso Voluntário, as razões foram reiteradas.

Contudo, a DRJ, mantendo o mesmo entendimento, não teceu qualquer consideração acerca dos documentos probatórios apresentados, já que, a negativa das razões quanto à natureza de insumo dos créditos, já solucionaria a questão. A DRJ apenas repisou os mesmos fundamentos da decisão recorrida.

Todavia, em sede de Recurso Voluntário, na condição de Relatora do feito, julgo imprescindível que documentos apresentados pelo contribuinte, ainda em sede de Manifestação de Inconformidade sejam devidamente apreciadas pela Autoridade Competente, em razão da efetiva possibilidade de superação do entendimento quanto à natureza dos insumos.

Assim, proponho a conversão do feito em diligência para que a Autoridade Preparadora apresente seu parecer acerca das alegações da Recorrente, ainda em sede de Manifestação de Inconformidade, no sentido de que não houve a apropriação das despesas relativas aos contratos de arrendamento, de afretamento e das despesas com manutenção de máquinas e equipamentos como custos, inclusive podendo solicitar novos documentos e informações que julgar pertinentes.

A verificação proposta se volta à apropriação das despesas relativas aos contratos de arrendamento, de afretamento e das despesas com manutenção de máquinas e equipamentos como custos, tema que não está em debate no presente processo. Não há essa acusação fiscal, tampouco manifestação do contribuinte ou da DRJ sobre essa questão neste processo.

Entendo que as compensações, com despacho decisório em 10/2013 são anteriores à lavratura dos autos (04/2014), ou seja, o auto de infração é o processo decorrente. As compensações são os processos principais.

Por isso, entendo ser desnecessária a realização de diligência no presente processo.

## MÉRITO

O crédito utilizado pela TRANSPETRO decorre de COFINS paga a maior em dezembro de 2010, em decorrência da dedução de créditos do regime não cumulativo de custos e despesas operacionais com manutenção e conservação de máquinas, equipamentos e instalações.

A autoridade fiscal sustentou, em síntese, que não podem gerar créditos os valores pagos a título de arrendamento de dutos e terminais, embarcações e equipamentos de informática, por ausência de previsão legal. As contas são as seguintes:

- (a) Aluguel de Embarcações – Petrobrás, Conta 45230000
- (b) Aluguel de Dutos e Terminais, Conta 45240000
- (c) Aluguel de Equipamentos de Informática e Software, Conta 45290003
- (d) Arrendamentos Mercantis (leasing), Conta 45290004
- (e) Aluguéis e Arrendamentos – Outros, Conta 45295090

A seguir, a análise proposta para os créditos suscitados como legítimos.

**1- Aluguel de Equipamentos de Informática e Software, Arrendamentos Mercantis (leasing), Aluguéis e Arrendamentos – Outros**

A glosa teve origem na falta de comprovação dos requisitos previstos na legislação de regência para os dispêndios serem tidos como despesas geradoras de créditos da não cumulatividade, haja vista que os contratos não foram apresentados.

A Recorrente alega que pagou obrigações com alugueis e lista os contratos que teriam sido anexados a este processo.

A conta 45290003 registra os pagamentos pela locação de equipamentos de informática, objeto dos contratos a seguir relacionados:

1. Contrato Transpetro nº 4600004713 celebrado entre Transpetro e a "Interativa Soluções em Impressão LTDA.", para serviços de locação de equipamentos de informática com manutenção corretiva para os terminais da Transpetro: o documento foi apresentado incompleto na manifestação de inconformidade, mas o aditivo 2 foi anexado em recurso voluntário. Assim, comprovada a validade contratual para o período de 25/02/2008 a 20/12/2010. Deve ser revertida a glosa em relação a esse contrato.

2. Contrato Transpetro nº 4600004863 celebrado entre a Transpetro e a "COMTECH Informática Ltda." para locação de microcomputadores, notebooks, monitores e periféricos para a sede da Transpetro e terminais do Rio de Janeiro e Espírito Santo: os contratos apresentados se referem ao período até 09/04/2010 (anterior ao período em foco). Anexados em recurso voluntário, os anexos 3 e 4, pelo quais não se pode afirmar a vigência posterior a 09/04/2010. Deve ser mantida a glosa.

A conta 45290004 - arrendamentos mercantis (leasing), por sua vez, refletiria os contratos de leasing/locação de equipamentos de informática abaixo descritos:

1. "HP Financial Services", contrato máster nº 04614: Contrato de Arrendamento Mercantil celebrado entre "HP Financial Services Arrendamento Mercantil S/A" e Transpetro, o objeto do contrato é o estabelecimento de termos e condições gerais segundo os quais a Arrendadora deverá arrendar ao Arrendatário itens de Hardware e/ou Software e/ou Serviços (em conjunto denominados como 'Equipamento' e cada Arrendamento Mercantil de Equipamento denominado como 'Arrendamento Mercantil'): a data de validade dos preços apresentada é 22/10/2008 (anterior ao período em foco).

2. Contrato Transpetro nº 4600004266 celebrado entre a Transpetro e a "DB-2 Comércio e Serviços LTDA.", para locação de microcomputadores, monitores e notebooks com manutenção corretiva para os terminais de Brasília, Senador Caneido, Uberlândia, Uberaba e Ribeirão Preto, Estações de Bombeamento de Buriti Alegre e Pirassununga do Oleoduto São Paulo - Brasília. Obras lotadas na assinatura do contrato na REPLAN (Refinaria do Planalto), para a Transpetro: documento foi apresentado incompleto (os aditivos 1 a 4) e com validade até 17/08/2010. Em 30/07/2018, foi anexado o contrato principal. Logo, deve ser revertida a glosa.

### **Demais contratos**

No tocante aos contratos MELF Locação de Guindastes e Equipamentos LTDA; Vertical Equipamentos LTDA; FAST Engenharia e Montagens S.A.; Espiral Andaimos e Estruturas Tubulares LTDA.; SH formas andaimos e escoramentos LTDA – esses não constam nos autos.

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).

Logo, devem ser revertidas apenas as glosas referentes ao Contrato Transpetro n.º 4600004713 e Contrato Transpetro n.º 4600004266.

## **2- 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 n.º 10.833/2003, tampouco seriam prédios, para aplicação do inciso IV da mesma Lei:

Art.3.º Do valor apurado na forma do art.2.º 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 a incêndio, guarita, plataforma de carregamento etc);”

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

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

Por isso, concordo com a DRJ no sentido de que os referidos dispêndios não se subsomem a prescrição do inciso V do art. 3º:

#### Arrendamento Mercantil – Requisitos

Os incisos V, do art. 3o, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 admitem crédito em operação de arrendamento mercantil.

A Autoridade Tributária recorrida diz que um contrato de arrendamento mercantil deve atender a uma série de requisitos expressamente exigidos na citada Lei 6.099/74 e respectiva Resolução CMN.

A defesa diz que o fato de a Lei mencionar expressamente os tipos "prédios", "máquinas" e "equipamentos" não exclui o direito de tomar créditos relativos aos aluguéis/contraprestações de arrendamento mercantil pagos pelos "dutos", "terminais" e "embarcações" utilizados em sua atividade econômica, porquanto são estas espécies daqueles tipos e que o direito ao crédito alcança os aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil pagas pelo uso e posse de bens do ativo imobilizado relacionados à atividade desenvolvida pelo contribuinte, e que para realizar operações de transporte de petróleo e seus derivados, a TRANSPETRO arrenda ou loca embarcações e dutos da PETROBRAS e terminais aquaviários de pessoas jurídicas de direito público e que a interpretação dos art. 3º, IV das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 não pode ser amesquinhada para abranger apenas os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos e excluir outros bens do ativo imobilizado locados ou arrendados pelo contribuinte para o exercício de sua atividades, e que a glosa ao direito de crédito não pode subsistir, cabendo o seu imediato afastamento, para assegurar o proveito dos créditos apurados.

#### Contratos – Natureza

As Autoridades Tributárias recorridas analisaram os contratos apresentados pela contribuinte e verificaram que:

a) o primeiro requisito estabelecido no art. 1º da Resolução BACEN nº 2.309/96 não é cumprido, posto que a arrendadora sabidamente não é instituição financeira nem tem como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil;

b) mesmo que arrendadora fosse um desses tipos, sendo a TRANSPETRO subsidiária integral da PETROBRAS, por força do art.2º da Lei nº 6.099/74 e art. 28 da Resolução BACEN nº 2.309/96, continua o impedimento de ambas firmarem contrato de arrendamento mercantil entre si previsto nesta lei;

c) pela cláusula DÉCIMA QUINTA destes contratos, fica a TRANSPETRO obrigada a devolver os bens arrendados. Tal cláusula é totalmente contrária ao estabelecido no 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, os quais estabelecem que a arrendatária deve ter a possibilidade de exercer o seu direito de compra dos bens arrendados;

d) em seu artigo 33, a Resolução BACEN nº 2.309/96 estabelece que as operações que se realizarem em desacordo com as suas disposições não se caracterizam como de arrendamento mercantil;

e) não se trata, aqui, neste caso concreto, de hipótese de arrendamento mercantil, não sendo possível enquadrar os gastos em questão como dedutíveis nos termos do art. 3º, inc. V das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

A defesa diz que o crédito utilizado decorre de aluguel e arrendamento mercantil de prédios, máquinas, equipamentos e instalações, o qual não foi oportunamente deduzido, pois houve alteração do plano de contas e que não se pode indeferir o uso de créditos de arrendamento mercantil de dutos e terminais.

A defesa contesta o entendimento de que os contratos de arrendamento de dutos e terminais não seriam "contratos de arrendamento mercantil".

Na cláusula 1.1. dos contratos de arrendamento de dutos de transporte, de dutos de transferência e de terminais aquaviários, consta:

*"O presente CONTRATO tem por objeto o arrendamento à TRANSPETRO de instalações de propriedade da PETROBRAS abrangendo prédios, terrenos, bases, dutos de transportes e terminais citados na CLAUSULA TERCEIRA - INSTALAÇÕES e detalhadas no Anexo I deste Contrato."*

Vê-se que não se trata de arrendamento do tipo mercantil, mas de outro tipo de arrendamento (locação que seria de *prédios, terrenos, bases, dutos de transportes e terminais*).

Por conseguinte, a TRANSPETRO não tem direito ao crédito, com fundamento no artigo 3º, V das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Entendo que não gera crédito dedutível nos termos dos artigos 3º, inc. V da Lei n.º 10.833/2003 e da Lei 10.637/2002, pois:

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

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

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

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

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

Todavia, é incontroverso que os contratos são de aluguel e não de arrendamento, como se observa no parecer que integrou o despacho decisório:

Com efeito, os contratos apresentados tratam do simples aluguel de coisa definido no art. 565 do Código Civil, Lei 10.406/2002, mediante os quais uma das partes se obrigou

a ceder à outra, por tempo determinado, o uso e gozo de coisa fungível, mediante certa retribuição. Resta verificar então se o tipo de aluguel acordado está entre aqueles para os quais o inciso IV do mesmo art. 3º da Lei 10.833/2003 previu a hipótese de creditamento.

Se os contratos têm a natureza de aluguel, independentemente da denominação de arrendamento, basta que se analise a aplicabilidade do inciso IV da Lei n.º 10.833/2003.

No mesmo sentido de afastamento de arrendamento e a caracterização de aluguel, cito o voto do acórdão n.º 3402-002.923 (PA 16682.720339/20144-8), Relator Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, da mesma Recorrente:

Ora, na linha que o CARF tem compreendido a amplitude dos créditos para PIS e Cofins não cumulativos, sequer seria necessário se adentrar essa discussão acerca das diferenças e semelhanças entre arrendamento e aluguel, vez que basta que se verifique a os dutos e terminais são pertinentes à atividade da Recorrente, o que é notório no caso em tela além de muito bem esclarecido nas peças dos autos.

Verifica-se que a relação jurídica entre a Recorrente e a proprietária dos dutos e terminais é absolutamente regulada por lei e por disposições da ANP (Agência Nacional de Petróleo). Esta Agência desempenha suas funções, nos termos do art. 8º, da Lei n.º 9.478/97, e, dentre estas, encontram-se as competências para autorizar a prática das atividades de refinação, processamento, transporte, importação e exportação. Portanto, tem competência legal para autorizar a prática das atividades de refinação, processamento, transporte.

Essa “autorização” para a construção, ampliação e operação de instalações de transporte ou de transferência de petróleo, seus derivados, gás natural, inclusive liquefeito, biodiesel e misturas óleo diesel/biodiesel, deve atender a Portaria ANP n.º 170, de 26.11.1998.

No caso concreto, o proprietário (PETROBRAS, CODESP e outros) e a empresa que pleiteia o espaço (terminais ou dutos) por meio de contrato de arrendamento (TRANSPETRO), para atingir os seus propósitos, necessita coincidir com os requisitos de “autorização” da ANP, tanto para a construção quanto para o uso, para a operação ou para a realização do transporte nas fases de produção, desenvolvimento e refino do petróleo.

Uma análise do contrato de "arrendamento" (fls.3306/3315) basta para que se verifique se trata, em rigor, de um contrato de **locação**, tanto que 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 (*leasing*), restando apenas a sua caracterização como uma **locação**.

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

A interpretação dada pela autoridade de origem e pela DRJ foi no sentido de que o direito à apuração de créditos de COFINS não cumulativa só alcança as despesas de alugueis 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 (art. 110, do CTN).

(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.

Tal constatação é inquestionável apenas olhando as imagens:

## Terminais Terrestres

Ribeirão Preto			
Ano de Inauguração	1996		
Regional	OSBRA		
<b>Tanque</b>			
Produto	Diesel	Gasolina	
Quantidade	2	2	-
Capacidade Nominal (m³)	30.528	21.600	
<b>Esferas</b>			
Produto	GLP		
Quantidade	2		
Capacidade Nominal (m³)	6.367		
<p>Armazena e distribui óleo diesel, gasolina e GLP para as companhias distribuidoras da região e realiza o carregamento rodoviário de GLP.</p>			
<p><b>Endereço</b> Rodovia Alexandre Balbo, SP 328, km 326,4 - Contorno Norte Ribeirão Preto (SP) CEP: 14057-800</p>			



## Terminais Aquaviários

Ilha d'Água		
Ano de Inauguração	1961	
<b>Tanque</b>		
Produto	Derivados	Lastro/SLOP
Quantidade	14	4
Capacidade Nominal (m³)	153.500	26.500
<b>Esferas</b>		
Produto	-	
Quantidade	-	
Capacidade Nominal (m³)	-	
<p>Realiza operações de cabotagem, de importação e de exportação de produtos claros, escuros e de petróleo, facilitando o escoamento dos diversos produtos de/para a Refinaria de Duque de Caxias (Reduc) e de outras empresas. Também fornece bunker, por oleoduto, para navios atracados no terminal ou para navios fundeados na Baía de Guanabara, por meio de barcaças.</p>		
<p><b>Endereço</b> Rua Chapot Prevost, 200 Freguesia Ilha do Governador (RJ) CEP: 21910-030</p>		



(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:

## CLÁUSULA QUINTA – OBRIGAÇÕES DA TRANSPETRO

5.1 – Responsabilizar-se por todos os tributos tais como IPTU das áreas arrendadas e despesas pertinentes às atividades a serem desenvolvidas nas instalações ora arrendadas.

5.2 – Responsabilizar-se por eventuais danos causados às instalações ora arrendadas, em virtude da sua utilização inadequada ou em decorrência de ação própria ou de terceiros.

(vi) Os terminais e dutos são instalações, nos termos da Portaria ANP n.º 170. Dutos são instalações fixas de tubos de transporte de petróleo e derivados, que movimentam líquidos ou gases, "conduto fechado destinado ao transporte ou transferência de petróleo, seus derivados ou gás natural" (Art. 1.º, 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 aos solos, 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.3.º, IV da Lei n.º 10.833/2003.

### **3- Direito aos créditos decorrentes dos pagamentos por afretamento de embarcações**

Em relação aos créditos do arrendamento embarcações - Petrobrás, conta 45230000 e arrendamento de embarcações terceiros, conta 4523001, a fiscalização apontou que os arrendamentos teriam sido contratados com empresas estrangeiras, sediadas em Luxemburgo ("Ataulfo Shipping" e "Cartola Shipping"), logo não haveria crédito, pois os pagamentos estariam beneficiados com a alíquota zero de PIS/COFINS.

A Recorrente esclareceu que não aproveitou créditos relativos a esses pagamentos e que houve erro na indicação das embarcações. Quanto aos pagamentos de arrendamento de embarcações registrados nesta conta, foi esclarecido que se referem ao afretamento a casco nu das embarcações "Pedreiras" e "Piraí", contratados com a PETROBRÁS. Mas não houve a juntada dos citados contratos relativos às embarcações "Pedreiras" e "Piraí" até o julgamento em primeira instância.

Contudo, posteriormente, foi juntado aos autos o Contrato de afretamento de navios a casco nu entre a Petrobrás e a Transpetro, com prazo de validade até 31/12/2010. O objeto é:

#### **CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO**

**1.1.** O presente **CONTRATO** tem por objeto o afretamento a casco nu pela **TRANSPETRO** dos navios da **PETROBRAS** relacionados no Anexo 1.

**1.2.** O termo navio, empregado ao longo do presente instrumento, refere-se a todos e a cada um dos navios descritos no Anexo 1.

**1.2.1.** Toda e qualquer alteração do Anexo 1, especialmente se decorrente de inclusão ou exclusão de algum navio, será regulada por aditivo contratual firmado pelas **PARTES**, com as devidas alterações nos demais anexos, quando necessário.

## ANEXO 1

Name	PIRAÍ	TDW	66.672	Bit	01.08.90
IMO number	8617081	TYPE	C/P/C	Builder	Ishikawajima
IRIN	PPRS	GRT	39.716	Country	Brazil
Classificação	ABS+A1 (E) OIL CARRIER, ACC, AMS, IGS				
Pessoa e endereço para contato:					
E-mail:	muniz@petrobras.com.br				
Facsimile:	(21) 32117466				
Endereço:	Av. Presidente Vargas 328 4º andar – Centro - Rio de Janeiro				
Atenção:	Julio Cezar da Costa Muniz				
Name	PEDREIRAS	TDW	55.067	Bit	15.01.93
IMO number	8421171	TYPE	C/P/C	Builder	CCN
IRIN	PPSF	GRT	35.845	Country	Brazil
Classificação	LRS + 100 A1 OIL TANKER (DOUBLE HULL) LMC, CCS, IGS				
Pessoa e endereço para contato:					
E-mail:	muniz@petrobras.com.br				
Facsimile:	(21) 32117466				
Endereço:	Av. Presidente Vargas 328 4º andar – Centro - Rio de Janeiro				
Atenção:	Julio Cezar da Costa Muniz				

As embarcações são utilizadas para operações de transporte e armazenagem de granéis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicas e de gás em geral. E "Pedreiras" e "Pirai" pertencem à PETROBRÁS, que recebe os pagamentos pelo afretamento a casco nu destas embarcações, a partir de pagamentos do "hire" pela TRANSPETRO.

A Resolução n.º 1811 da ANTAQ, art. 3º, trata da operação comercial das embarcações:

Art. 3º Para os fins do disposto no artigo 2º desta Norma, no afretamento a casco nu, ter o controle da embarcação significa ter as gestões náutica e comercial da embarcação; **no afretamento por tempo ou período, cabe ao fretador a gestão náutica da embarcação e ao afretador a sua gestão comercial.**

Dessa forma, deve ser permitida a tomada de créditos com fundamento no inciso IV.

### Pedido de diligência

Alega a Recorrente que, caso remanescesse alguma dúvida quanto ao direito de crédito, dever-se-ia converter o julgamento em diligência, a fim de responder a dúvida se os valores por ela pagos, mormente como aluguéis, estariam relacionados a bens utilizados em suas atividades.

Todos os documentos anexados aos autos foram considerados, inclusive os apresentados após o acórdão da DRJ, por isso a diligência é prescindível.

### Conclusão

Do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa referente aos Contratos indicados no tópico 1, bem como as glosas referentes aos aluguéis de dutos, terminais e instalações e afretamento de embarcações.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora