MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.903250/2013-34

Processo nº	16682.903250/2013-34
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3301-010.370 – 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: 01/12/2010 a 31/12/2010

CREDITAMENTO NO REGIME NÃO CUMULATIVO. ÔNUS DA PROVA.

Na apuração de PIS não-cumulativo, 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 n° 3402-002.923, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária).

DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTES DOS PAGAMENTOS POR AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES. INCISO IV DA LEI N° 10.637/2002. 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. 3°, IV, da Lei n° 10.637/2002.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa referente ao Contrato indicado no tópico 1, bem como as glosas referentes aos aluguéis de dutos, terminais e instalações e afretamento de embarcações. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-010.367, de 22 de junho de 2021, prolatado no julgamento do processo 16682.903245/2013-21, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

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

Relatório

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Compensação apresentado pelo Contribuinte. A Declaração de Compensação eletrônica não foi homologada, por não haver saldo no DARF indicado, o qual conteria um alegado crédito da contribuição não-cumulativa no período.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: **(a)** 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 nº 70.235/72 (PAF); **(b)** as autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País não podendo negar-lhe execução e sendo incompetentes para apreciar argüição(ões) de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, haja vista que tal(is) matéria(s) está(ão) adstrita(s) ao âmbito judicial; **(c)** 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; **(d)** 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

Documento nato-digital

como custo e/ou encargo e/ou despesa; **(e)** somente geram crédito as operações de arrendamento mercantil, que estiverem de acordo com os termos da Lei n° 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei n°. 7.132, de 26.10.83, e da Resolução BACEN n° 2.309/96; **(f)** 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.

Cientificado do acórdão recorrido, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo a integral homologação da compensação, afastados os acréscimos de multas e quaisquer outras repercussões fiscais, principais ou acessórias.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

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

> O recurso 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° 11.457/2007 e do REsp 1.138.206, não há falar-se em consequente homologação da compensação realizada, pois o art. 74, §5°, da Lei n° 9.430/96 prevê como causa de homologação tácita apenas o decurso do prazo de 5 anos sem a análise 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° 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° 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 nº 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*

Documento nato-digital

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 nº 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. 1°, 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 n° 03/2007.

Documento nato-digital

> 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 as 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 no presente processo.

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

Por isso, não há diligência a ser realizada.

MÉRITO

O crédito utilizado pela TRANSPETRO decorre de PIS pago 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

Documento nato-digital

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 aluguéis 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. <u>Deve ser revertida a glosa em relação a esse contrato.</u>
>
> 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 da Transpetro: 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, pelos 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 (anterior ao período em foco). Em 30/07/2018, foi anexado o contrato principal com prazo de 365 dias, datado de 29 de maio de 2007. Logo, deve ser mantida a glosa.

Demais contratos

Documento nato-digital

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

Na apuração de PIS não-cumulativo, 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, deve ser revertida apenas a glosa referente ao Contrato Transpetro nº 4600004713.

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° 10.637/2002, tampouco seriam prédios, para aplicação do inciso IV da mesma Lei:

> Art.3 ° Do valor apurado na forma do art.2° 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; (Redação dada pela Lei n° 10.865, de 2004);(...)

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

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

A natureza de arrendamento dos contratos fora afastada pela autoridade fiscal, para entender que são aluguéis e não arrendamento. Isso porque não obstante a denominação, não se trata do arrendamento mercantil, pois os requisitos para serem considerados

Documento nato-digital

contraprestações de arrendamento mercantil não cumprem a Lei n° 6.099/74 e a Resolução do Conselho Monetário Nacional n° 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. 3°:

> 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 estes 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 intepretação dos art. 3°, 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. 1° da Resolução BACEN n° 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.2° da Lei n° 6.099/74 e art. 28 da Resolução BACEN n° 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. 5°, alíneas "c" e "d" da Lei n° 6.099/74 e art. 7°, inc. V, VI e VII da Resolução BACEN n° 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 n° 2.309/96 estabelece que as operações que se realizarem em desacordo com as suas disposições não se caracterizam como de arrendamento mercantil;

Documento nato-digital

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. 3°, inc. V das Leis n° 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 3°, V das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

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

a) a arrendadora não é instituição financeira (art. 1° da Resolução BACEN n° 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. 2° da Lei n° 6.099/74 c/c art. 28 da Resolução BACEN n° 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. 5°, alíneas "c" e "d" da Lei n° 6.099/74 e art. 7°, inc. V, VI e VII da Resolução BACEN n° 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° 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

Documento nato-digital

> aluguel acordado está entre aqueles para os quais o inciso IV do mesmo art. 3° 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° 10.637/2002.

No mesmo sentido de afastamento de arrendamento e a caracterização de aluguel, cito o voto do acórdão n° 3402-002.923 (PA n° 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 nº 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 nº 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. 3°, IV das Leis n° 10.637/02 e 10.833/03.

A interpretação dada pela autoridade de origem e pela DRJ foi no sentido de que o direito à apuração de créditos do PIS não cumulativo 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. 3°. A Companhia tem como objeto:

> 1- 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.
>
> § 1 °- 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.
>
> § 2 º- A Companhia exercerá as atividades vinculadas ao seu objeto social por meios próprios ou de terceiros."

(ii) Não há como realizar transporte 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		
Tanque			
Produto	Diesel	Gasolina	
Quantidade	2	2	-
Capacidade Nominal (m³)	30.528	21.600	
Esferas			
Produto	GLP		
Quantidade	2		
Capacidade Nominal (m³)	6.367		

Endereço
Rodovia Alexandre Balbo, SP 328, km 326,4 - Contorno Norte
Ribeirão Preto (SP)
CEP: 14057-800

Armazena e distribui óleo diesel, gasolina e GLP para as companhias distribuidoras da região e realiza o carregamento rodoviário de GLP.

Documento nato-digital

Terminais Aquaviários

Ilha d'Água		
Ano de Inauguração	1961	
Tanque		
Produto	Derivados	Lastro/SLOP
Quantidade	14	4
Capacidade Nominal (m³)	153.500	26.500
Esferas		
Produto	-	
Quantidade	-	
Capacidade Nominal (m³)	-	

Endereço
Rua Chapot Prevost, 200 Freguesia
Ilha do Governador (RJ)
CEP: 21910-030

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.

(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° 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 chegam e de onde partem os dutos de transporte, estando todos dutos e terminais presos ao solo, e somente nessa condição podem ser utilizados.

(vii) Os terminais e dutos compõem o ativo imobilizado da Petrobrás, que os aluga à Transpetro.

Então, independentemente da qualificação dos dutos e terminais como prédios ou equipamentos, ambos estão dentro do escopo do art.3º, IV da Lei n° 10.637/2002.

Devem, por conseguinte, serem revertidas as glosas.

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 ate 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	**Blt**	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				
Facsímile:	(21) 32117466				
Endereço:	Av. Presidente Vargas 328 4º andar – Centro - Rio de Janeiro				
Atenção:	Julio Cezar da Costa Muniz				

Name	**PEDREIRAS**	**TDW**	55.067	**Blt**	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				
Facsímile:	(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 "Piraí" pertencem à PETROBRÁS, que recebe os pagamentos pelo afretamento a casco nu destas embarcações, a partir de pagamentos do "hire" pela TRANSPETRO.

A Resolução nº 1811 da ANTAQ, art. 3º, trata da operação comercial das embarcações:

> Art. 3º Para os fins do disposto no artigo 2 ° 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, revertendo-se as glosas.

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.

Documento nato-digital

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

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

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa referente ao Contrato indicado 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 Redatora

Documento nato-digital