



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15374.724335/2009-92
ACÓRDÃO	3202-002.339 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2006

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (1) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os créditos extemporâneos. Vencida a Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que dava provimento ao recurso na matéria. (2) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre os valores referentes ao pagamento na modalidade “Ship or Pay”. Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento ao recurso na matéria.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra indeferimento de PER/Dcomp:

PER/Dcomp nº	Tributo	Código	Período	Valor
21036.91691.300608.1.3.04-0713	Cofins Não Cumulativo	6840	09/2006	R\$ 37.078.690,64

A princípio o PER/Dcomp teve o seu direito creditório parcialmente reconhecido pelo despacho decisório (fls. 1.397 e 1.398), conforme o relatório fiscal (fls. 1.379 a 1.390).

O crédito pleiteado compõe-se de duas parcelas: a redução do valor originalmente apurado em Dacon/DCTF e o pagamento em DARF a maior do que esse valor originalmente apurado, como se segue:

Pagamento a maior em DARF do que o valor originalmente apurado em Dacon/DCTF	14.985.604,72
<u>Redução do valor originalmente apurado em Dacon/DCTF</u>	<u>22.093.085,92</u>
Direito Creditório Pleiteado no PERDCOMP	37.078.690,64

A redução do valor originalmente apurado em Dacon/DCTF justificar-se-ia pela diminuição da receita apurada e do aumento da base de cálculo dos créditos na sistemática não-cumulativa da Cofins:

Discriminação – Ficha 17B Cálculo da Cofins – Regimes Não-Cumulativo e Cumulativo APURAÇÃO DA COFINS – REGIME NÃO-CUMULATIVO	Original	Último retificador	Diferença
01. Receita de Vendas de Bens e Serviços – Alíquota de 7,6%	2.096.954.627,70	2.086.836.827,40	10.117.800,30
02. Demais Receitas - Alíquota de 7,6%	112.744.323,63	41.601.894,95	71.142.428,68
Total	2.209.698.951,33	2.128.438.722,35	81.260.228,98

Discriminação – FICHA 16A Apuração dos Créditos da Cofins – Aquisições no Mercado Interno – Regime Não-Cumulativo BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 7,6%	AUMENTO DE VALOR DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS
01.Bens para Revenda	221.290.030,26
02.Bens Utilizados como Insumos	33.358.152,04
06.Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica	166.744,07
07.Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	239.973.203,17
10.Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	55.841.447,18
12.Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 7,6%	69.184,14
TOTAL	550.698.760,86

Obs: as alterações acima se comprovadas resultariam em valor de direito creditório superior ao pleiteado no PER/Dcomp.

Intimado a comprovar essas alterações em Dacon/DCTF, o sujeito passivo não apresentou todos os documentos solicitados, razão pela qual se reconheceu apenas o direito creditório decorrente do valor pago a maior em DARF, mas não o decorrente das referidas alterações, conforme o relatório fiscal.

Em face do indeferimento do direito creditório, o sujeito passivo apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela 17ª Turma da Delegacia de Julgamento (DRJ) no RJ por falta de apresentação de provas, nos termos do Acórdão nº 12-56.033, de 16 de maio de 2013, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 13/10/2006

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

Cabe ao contribuinte no momento da apresentação da manifestação de inconformidade trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado com a decisão de 1ª instância, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF (fls. 1.540 a 1.551).

Resolução da 2ª Turma da 2ª Câmara do CARF baixou os autos em diligência (fls. 1.595 a 1.603), nos seguintes termos:

“Ante o exposto, voto para CONVERTER o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora intime a empresa Recorrente a:

- a) efetuar descritivo minucioso do processo produtivo da Recorrente – elaborar laudo se necessário, a fim de que possa ser constatado o emprego dos custos, despesas e serviços glosados pelo despacho decisório, inclusive em relação aos créditos extemporâneos (se houver) ;
- b) destacar quais as despesas vinculadas a cada uma das contas contábeis, inserindo sua participação no processo produtivo, inclusive em relação aos créditos extemporâneos (se houver) ;
- c) Apresentar balancetes ou Livro Razão comprovando o registro contábil da despesa no valor informado
- d) trazer aos autos outros elementos e informações que entenda relevantes para o deslinde do presente processo.

Em seguida, a autoridade da RFB responsável pela realização da diligência apresentará relatório circunstanciado e conclusivo a respeito da diligência, podendo trazer aos autos outros elementos e informações que entenda relevantes para o deslinde do presente processo.

Por fim deve ser intimando a Recorrente para que se manifeste expressamente sobre o resultado da presente diligência. Após, retornem a este colegiado para continuidade do presente julgamento.”

Em informação fiscal elaborada para atender a essa resolução (fls. 1.649 a 1.655), concluiu-se pela manutenção do indeferimento do direito creditório decorrente da redução do valor devido em Dacon/DCTF, haja vista a insuficiência de documentação comprobatória. O sujeito passivo mais uma vez não conseguiu demonstrar a utilização de cada insumo nos processos produtivos, além de não descrever por completo esses processos.

Uma segunda resolução do CARF determinou que os autos fossem novamente baixados em diligência (fls. 1.726 a 1.735), a fim de que se procedesse ao seguinte:

- 1) Verifique se há prova da liquidez e certeza dos créditos oriundos da redução da receita, “FICHA 17B DO DACON RETIFICADOR”;
- 2) Intime o contribuinte a apresentar esclarecimentos e documentos complementares, se considerar necessário; e
- 3) Conceda prazo para o contribuinte se manifestar, finda a diligência, sobre o relatório dela decorrente, retornando os autos, em seguida, ao CARF para retomada do julgamento.

No relatório de diligência de (fls. 1.771 a 1.778) foi apresentada a seguinte conclusão:

- O contribuinte demonstrou que os valores informados na Ficha 17B do último Dacon retificador não são inferiores aos valores contabilmente apurados, portanto, a retificação da Ficha 17B deve ser reconhecida como procedente;
- Entretanto, a redução do valor da receita bruta de vendas tributadas à alíquota de 7,6% na Ficha 17B não é suficiente para reconhecer-se o direito creditório pleiteado no presente julgamento, pois, a redução da receita bruta apenas reduz na mesma proporção a contribuição devida que deve ser deduzida do total de créditos calculados sobre as aquisições de insumos.

Como o contribuinte não comprovou o valor apurado dos créditos sobre as aquisições de insumos na diligência anterior, não há como atestar a liquidez e certeza do direito creditório.

Uma terceira resolução do CARF determinou que os autos fossem novamente baixados em diligência (fls. 1.795 a 1.805), a fim de que se procedesse ao seguinte:

- Efetuar descritivo minucioso do processo produtivo da Recorrente – elaborar laudo se necessário, a fim de que possa ser constatado o emprego dos custos, despesas e serviços glosados pelo despacho decisório, inclusive em relação aos créditos extemporâneos (se houver) ;
- Destacar quais as despesas vinculadas a cada uma das contas contábeis, inserindo sua participação no processo produtivo, inclusive em relação aos créditos extemporâneos (se houver);
 - Apresentar balancetes ou Livro Razão comprovando o registro contábil da despesa no valor informado;
 - Trazer aos autos outros elementos e informações que entenda relevantes para o deslinde do presente processo;

No relatório de diligência foi apresentada a seguinte conclusão (e-fls. 21.007):

O sujeito passivo apresentou a descrição do processo produtivo (fls. 1.819 a 1.839).

16. O sujeito passivo vinculou as suas despesas com a respectiva conta contábil de registro, inserindo a sua participação no processo produtivo, através da juntada do arquivo não paginável (fl. 1.866).

17. Apresentou o balancete constante no arquivo não paginável (fl. 1.867).

18. Apresentou suas informações complementares (fls. 1.862 a 1.864).

19. Desta forma, pode-se verificar que o sujeito passivo cumpriu as exigências da resolução do CARF.

20. Com base na discriminação das despesas informadas pelo sujeito passivo no Dacon retificador, cuja apuração deu origem ao direito creditório pleiteado, identificaram-se as despesas passíveis de glosa de acordo com as seguintes rubricas:

21. Rubrica “Processo Produtivo” indica uma das seguintes descrições:

Processo Produtivo
Administrativo
Logística - movimentação de produtos

22. Descrição de Conta de Pedido:

Descrição da Conta Pedido
ALIMENTAÇÃO
ALUGUEIS DE SOFTWARE E HARDWARE
ALUGUÉIS E TAXAS DE IMÓVEIS
ALUGUÉIS EQUIP. DE TELECOMUNICAÇÕES
AUDITORIA CONTÁBIL - EXTERNA
BENFEITORIAS EM BENS DE TERCEIROS - PLATAFORMAS
BP ÚNICO - EQUIP E INSTAL DE PROTEÇÃO E SEGURANÇA
BP ÚNICO - EQUIP E INSTAL DE COMUNICAÇÃO
BP ÚNICO - EQUIP. E INSTAL DE ESCRITÓRIO
BP ÚNICO - EQUIP. E INSTAL DE SERV ASSISTENCIAIS
BP ÚNICO - SOFTWARE
BPU - EQUIP. E INSTAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS
BRINDES
COMISSÕES DE FRETAMENTO E AGENCIAMENTO
DIÁRIAS, MINIDIÁRIAS E PERCURSOS - VIAG EST - EXTE
HOSPEDAGENS - VIAGENS E ESTADAS - EXTERIOR
HOSPEDAGENS - VIAGENS E ESTADAS - PAÍS
MATRÍCULAS TREINAMENTOS EXTERNOS
MOVIMENTAÇÃO DE CARGAS
MULTAS ATRASO PAGAMENTO IMPOSTOS E TAXAS
OUTROS ALUGUÉIS E AFRETAMENTOS
PROCESSAMENTO DE DADOS
REPRODUÇÕES E CÓPIAS
SEGURO COM TRANSPORTE PRODUTOS IMPORTADOS
SERV. MÉDICOS, HOSPIT., DENTÁRIOS E AFINS
SERVIÇO DE HOTELARIA, RESTAURANTES E SIMILARES
SERVIÇO POSTAL
SERVIÇOS DE LOGÍSTICA
SERVIÇOS DE SEGURANCA E VIGILÂNCIA
SISTEMAS APLICATIVOS - SOFTWARE
TAXAS PORTUARIAS

23. Descrição da Conta

Descrição da Conta
BENFEITORIAS EM BENS DE TERCEIROS - IMÓVEIS
BENFEITORIAS EM BENS DE TERCEIROS - PLATAFORMAS
BENFEITORIAS EM BENS DE TERCEIROS EM ANDAMENTO
BONUS DE ASSINATURA
DESPESAS ADMINISTRATIVAS
DOAÇÕES
EQUIP. E INSTAL DE ESCRITÓRIO
EQUIP. E INSTAL DE PROCTO DE DADOS
EQUIP. E INSTAL DE SERVIÇOS ASSISTENCIAIS
FORMAÇÃO E APERFEIÇOAMENTO PESSOAL
GASTOS PRÉ-OPERACIONAIS
GASTOS PRÉ-OPERACIONAIS - CUSTO
GASTOS VINC A PARADAS PROGRAMADAS - EM ANDAMENTO
GASTOS VINC A PARADAS PROGRAMADAS EM ANDAMENTO
GASTOS VINCULADOS A PARADAS PROGRAMADAS
PARADAS PROGRAMADAS EM BENS DE TERCEIROS
RECEITAS E DESPESAS COM SINISTROS
RELAÇÕES INSTITUCIONAIS
SEGURO COM TRANSPORTE PRODUTOS IMPORTADOS

A totalização das glosas, no valor de R\$ 82.920.131,01 da base de cálculo dos créditos de PIS/Cofins.

Sendo assim, em sede de diligência, acerca do direito creditório pleiteado de Cofins Não Cumulativo do mês de setembro de 2006, que o crédito foi reconhecido parcialmente no valor de R\$ 32.370.730,56 (trinta e dois milhões, trezentos e setenta mil, setecentos e trinta reais e cinquenta e seis centavos).

Desta forma, a declaração de compensação na ordem de R\$ 37.078.690,04 (trinta e sete milhões, setenta e oito mil, seiscentos e noventa reais e quatro centavos) teve glosado a importância de R\$ 4.707.960,08 (quatro milhões, setecentos e sete mil, novecentos e sessenta reais e oito centavos), com reconhecimento do indébito de R\$ 32.370.730,56 (trinta e dois milhões, trezentos e setenta mil, setecentos e trinta reais e cinquenta e seis centavos).

A contribuinte manifestou-se a respeito dos resultados da diligência, afirmando que (e-fls. 21.074), afirmando que os dispêndios estão diretamente ligados às atividades fins da Recorrente, pois sem eles não haveria que se falar em exploração e produção de petróleo e gás, por isso, requer a reversão das seguintes glosas (fls. 21.014):

- 1- Créditos Extemporâneos;
- 2- Contratos Ship or Pay;
- 3- Despesas Portuárias e Logística;
- 4- Despesas com Projetos;
- 5- Assessoria ou Consultoria em Informática;
- 6- Despachantes Aduaneiros;
- 7- Dispêndios para Viabilização de Mão de Obra;
- 8- Serviços/Equipamentos não ligados à produção;

9- CNPJ Baixado; e

10- Comissões.

Por último, esclarecer que deve-se excluir da análise pseudo crédito decorrente das rubricas: IPTU, despesas com condomínio e taxas, propaganda e marketing, serviço de escritório, parada programada e benfeitorias em bens de terceiro, posto que tais despesas não compõe o indébito da COFINS 6840 de setembro de 2006, conforme pode ser constatado no cotejo do arquivo não paginável (fls. 21014).

Em suma, é o Relatório.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

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

Ante a inexistência de preliminares, passo a analisar o mérito.

DO MÉRITO

1- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.” Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

1.1- Das glosas

Segundo o entendimento da fiscalização, nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, não podem compor a base de cálculo dos créditos a deduzir da contribuição para o PIS e da Cofins, as aquisições que não se enquadrem na condição de insumo, devendo o conceito de insumo, para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade dessas contribuições, ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR.

Tratam-se das seguintes despesas:

- 1- Créditos Extemporâneos;
- 2- Contratos Ship or Pay;
- 3- Despesas Portuárias e logística;
- 4- Despesas com Projetos;
- 5- Assessoria ou Consultoria em Informática;
- 6- Despachantes Aduaneiros;
- 7- Dispêndios para Viabilização de Mão de Obra;
- 8- Serviços/Equipamentos não ligados à produção;
- 9- CNPJ Baixado; e
- 10- Comissões.

A contribuinte manifestou-se a respeito dos resultados da diligência, afirmando que (e-fls. 21.074) deveria se excluir da análise pseudo crédito decorrente das rubricas: IPTU, despesas com condomínio e taxas, propaganda e marketing, serviço de escritório, parada programada e benfeitorias em bens de terceiro, posto que tais despesas não compõe o indébito da COFINS 6840 de setembro de 2006, conforme pode ser constatado no cotejo do arquivo não paginável (fls. 21014).

1- Créditos Extemporâneos

Primeiro, entendo que caso haja crédito a ser aproveitado, assim poderia sê-lo, pois o crédito pode ser aproveitado posteriormente, todavia, é necessário que se faça o pedido dentro do trimestre cujos períodos foram consumidos os insumos e adquiridas as mercadorias que possam dar direito ao crédito.

Pois como é sabido, no regime da não-cumulatividade, o ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Isto porque em atenção ao § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a apuração e a demonstração dos créditos oriundos da não-cumulatividade deve obedecer ao regime da competência, de forma que a análise da existência e da natureza do direito creditório esteja confinada no período de apuração correspondente.

Dessa forma, o momento em que o contribuinte pode utilizar o crédito para desconto da contribuição devida ou para pedido de ressarcimento ou restituição ou declaração de compensação deve ser entendido como a data de aquisição, quando ocorre a transmissão do direito de propriedade dos bens ou a contratação do serviço prestado. Assim, considera-se a data de emissão dos documentos fiscais como sendo a data de aquisição do bem ou serviço de que trata a legislação de regência.

E uma vez apurado e demonstrado o direito creditório, e não aproveitado em determinado mês, a legislação das contribuições admite o “creditamento extemporâneo” nos dizeres do § 4º do art. 3º dos diplomas legais mencionados.

Todavia, não é correto afirmar que as despesas e gastos ocorridos em outros períodos possam ser trazidos para compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores, mas na verdade, que créditos já oportunamente apurados e não descontados da contribuição devida no correspondente mês de apuração, possam ser aproveitados nas contribuições devidas nos meses subsequentes.

Assim, reforçando o que foi dito anteriormente, resta muito claro que os contribuintes até podem utilizar os créditos de forma extemporânea (ou seja, em outro momento

posterior que não seja o da apuração), mas, consoante se verifica na legislação, esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências.

Por último, entendo, para fins de dar liquidez e certeza do crédito vindicado, pela necessidade de retificação das declarações relativas ao período em que o crédito não foi apropriado.

Todavia, nos autos não existem impugnação para a presente glosa, bem como, a Recorrente não traz qualquer outro elemento de prova para reversão das glosas referente a créditos extemporâneos, daí, ante a ausência de prova, nego provimento ao presente tópico recursal.

2- Contratos Ship or Pay

Segundo o entendimento da fiscalização, as despesas com contratos ship or pay foram glosados por não se enquadrarem no conceito de insumos que permita a apropriação do créditos das contribuições com base no artigo 3º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

No entanto, a recorrente aduz que os créditos sob tal rubrica foram tomados pela recorrente na qualidade de insumos, uma vez que, sem esses gastos, inviabilizado estaria o escoamento do gás natural, já que: (i) para escoar a sua produção, a recorrente necessita da malha dutoviária de terceiros; e (ii) o pagamento do preço pela contratação da malha para escoamento compreende, obrigatoriamente (haja vista as normas da ANP já mencionadas pela recorrente e reconhecidas no acórdão recorrido), a inserção dessa taxa, que nada mais é do que uma parte do preço.

Este tema já foi decidido por esta Turma no Processo nº 15374.724335/2009-92 sob relatoria da Ilustre Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, e, passo a reproduzir “in litteris” as razões de decidir de seu voto:

Por outro lado, antes de adentrarmos no mérito propriamente dito da lide e nas alegações elencadas nos autos, é importante tentar esclarecer o conceito de Ship-or-Pay relacionado ao contrato de transporte de gás natural. Isso porque as atividades de extração e comercialização do gás natural envolvem um conjunto de procedimentos e operações que visam permitir seu transporte, distribuição e utilização, sob regime de autorização, em conformidade com a Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo) e a Lei nº 14.134/2021 (Lei do Gás).

No ramo de negócios dessa atividade, existem modelos de contrato de compra e venda e transporte do gás natural, em especial, o aqui discutido Ship-or-Pay (ou simplesmente SoP), que consiste quando o carregador (agente detentor do gás natural) pagará ao transportador pela reserva de

capacidade necessária à prestação do serviço de transporte, independentemente de ter ocorrido ou não o transporte de gás natural na quantidade prevista contratualmente. Em outras palavras, o contratante assume a obrigação de pagar um valor mínimo ainda que a entrega efetiva do bem, produto ou serviço não se concretize.

Nesse sentido, a recorrente reitera que a tarifa de capacidade (ship or pay) é paga pela recorrente tanto na hipótese em que o transporte é utilizado como na que não ocorre. Isso é o que consta tanto dos contratos firmados pela recorrente como também da norma que os disciplina, qual seja, a Resolução ANP 15/2014.

Assim, a definição segundo o Termo Geral dos Contratos: ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE (SHIP OR PAY): Significa o valor devido pelo CARREGADOR ao TRANSPORTADOR pela reserva da capacidade de transporte correspondente à QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATADA para cada DIA OPERACIONAL do mês independentemente do efetivo transporte da QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATADA. O seu valor é o resultado da soma do ENCARGO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE com o ENCARGO DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE NÃO UTILIZADA.

No entanto, em pese a ocorrência do gasto independentemente do serviço de transporte prestado, entendo que a parcela SoP (SHIP OR PAY) é passível de creditamento com base no inciso II e nem do inciso IX do art. 3º, tendo em vista específica condição contratual/legal para utilização dos dutos, bem como a complexidade própria das inúmeras atividades comerciais e industriais desenvolvidas, as quais estão em constante evolução e a buscar cada vez mais inovações tecnológicas e negociais.

De toda sorte, tenho que os créditos em questão insere-se no conceito de insumo, pelo critério da relevância, conforme decidido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos e despesas que direta e/ou indiretamente são essenciais ou relevantes para a produção dos bens destinados à venda e/ou da prestação dos serviços vendidos, vejamos: “O critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”.

Portanto, o fato do seu pagamento ser feito de forma destacada não desvirtua a sua natureza de parcela do preço pelo transporte do gás

natural, cuja essencialidade e relevância para a atividade da recorrente é notória. Isso porque a principal atividade da recorrente é a exploração de petróleo e gás natural.

No mesmo sentido, é o entendimento desse Conselho (ac. 3403-00.485, 3401003.069, 3102001.740 e 3802-001.681), sobretudo após a Câmara Superior de Recursos Fiscais ter reconhecido o direito ao crédito sobre as despesas incorridas com o transporte de insumos (ac. 9303-004.673 e 9303-004.318).

Como se verifica, o pleito da Contribuinte trata-se de operação diretamente vinculada ao seu processo produtivo, daí, em observância ao binômio da relevância e essencialidade, revento as glosas com dispêndios de contratos “ship or pay”.

3- Despesas Portuárias e logística

No que diz respeito às despesas portuárias e logística, alega a Recorrente tratar-se dos seguintes serviços:

- (a) Aluguel de Máquinas e Equipamentos;
- (b) Manutenção (Conserto, Reparo de Equipamento ou Instalação);
- (c) Intermediação adquirido de terceiro;
- (d) Materiais;
- (e) Materiais de Operação;
- (f) Outros Aluguéis – Afretamento;
- (g) Outros Serviços Técnicos;
- (h) Petróleo Aquisição de Terceiros;
- (i) Petróleo Produção Própria;
- (j) Produtos – Derivados Adquiridos de Terceiros;
- (k) Produtos Químicos e Insumo de Produção;
- (l) Transporte Marítimo de Insumo e Produto;
- (m) Transporte / Serviço Aquisição e Movimentação de Materiais.

Genericamente, a Recorrente alega que tais serviços são essenciais e relevantes para sua atividade, sem contudo, descrever de forma pormenorizada a relevância e essencialidades deles para o seu processo produtivo.

Entendo não existir insumo em tese, dada a ausência de provas, mantenho as glosas.

4- Despesas com Projetos

Pois, entendeu a fiscalização que Despesas com Projetos não se enquadram no conceito de insumos para fins de tomada de crédito das contribuições.

Tratam-se de atividades que antecedem a fase produtiva e, por isso, não geram créditos. Aqui, entendo, por ausência de provas, entendo que não há como reverter a referida glosa, bem como, as glosas referentes a equipamentos de telecomunicação.

5- Assessoria ou Consultoria em Informática

Entendo que despesas com Assessoria ou Consultoria em Informática tratam-se de despesas administrativas e não relacionadas à atividade produtiva, devendo-se manter tais glosas.

6- Despachantes Aduaneiros

Pugna a Recorrente pela reversão das glosas atinentes aos dispêndios com despachantes aduaneiros.

Todavia, entendo que as mesmas não podem ser revertidas, pois esses gastos, por ausência de previsão legal, não configuram insumo no processo produtivo da empresa, as quais permitem a apropriação do crédito com base no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

Dessa forma, os custos relativos aos despachos aduaneiros por não preencherem os requisitos para fins de aproveitamento de crédito adotado pelo REsp 1.221.170/PR, a glosa merece ser mantida.

7- Dispêndios para Viabilização de Mão de Obra

A meu sentir, acertada está a decisão do julgador de piso, pois sobre os gastos com viabilização de mão de obra, é preciso considerar que o decidido pelo STJ, de que são insumos, bens e serviços que compõem o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviço a terceiros, não validou que todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial da contribuinte direta ou indiretamente possam ser consideradas insumos para fins de tomada de crédito, por isso, mantenho hígidas as respectivas glosas.

8- Serviços/Equipamentos não ligados à produção

No que se refere aos Serviços/Equipamentos não ligados à produção, entendo que as mesmas não podem ser revertidas por esses gastos não integrarem o processo de produção da Recorrente, nem pela singularidade do processo produtivo nem por disposição legal.

9- Notas Fiscais inidôneas emitidas por CNPJ Baixado

É sabido que não produz efeitos tributários em favor de terceiros, o documento emitido com inscrição de CNPJ declarada inapta ou baixada, nos termos do art. 48 da (IN) RFB nº 1.863/2018:

Art. 48. É considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por entidade cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta ou baixada.

§ 1º Os valores constantes do documento de que trata o caput não podem ser:

I - deduzidos como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

II - deduzidos na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF);

III - utilizados como crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativos;

IV - utilizados para justificar qualquer outra dedução, abatimento, redução, compensação ou exclusão relativa aos tributos administrados pela RFB.

§ 2º Considera-se terceiro interessado, para fins do disposto neste artigo, a pessoa física ou a entidade beneficiária do documento.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se em relação aos documentos emitidos:

I - a partir da data de publicação do ADE a que se refere:

a) o art. 42, no caso de pessoa jurídica omissa de declarações e demonstrativos; e b) o art. 43, no caso de pessoa jurídica não localizada;

II - desde a data de ocorrência do fato, no caso de pessoa jurídica com irregularidade em operações de comércio exterior, a que se refere o art. 44.

III - a partir da data da baixa informada no CNPJ pela entidade;

IV - desde a data da ocorrência dos fatos que deram causa à baixa de ofício.

§ 4º A inidoneidade de documentos em virtude de inscrição declarada inapta ou baixada não exclui as demais formas de inidoneidade de documentos previstas na legislação, nem legitima os emitidos anteriormente às datas referidas no § 3º.

§ 5º O disposto no § 1º não se aplica aos casos em que o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou o tomador de serviços, comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços. § 6º A entidade que não efetuar a comprovação de que trata o § 5º sujeita-se ao pagamento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), na forma prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, calculado sobre o valor pago constante dos documentos. § 7º O ato de restabelecimento da inscrição no CNPJ de pessoa jurídica baixada de ofício por inexistência de fato não elide a inidoneidade de documentos emitidos em períodos para os quais a empresa não comprovou a existência de fato.

A escrituração fiscal das notas fiscais consideradas inidôneas é procedimento exigível nos termos da legislação tributária, entretanto, não fazem prova a favor do emitente nem de terceiros, mas tão somente, a favor do Fisco no que cerne à constituição do crédito tributário nos termos do art. 322, c/c o art. 353, ambos do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002)- vigente à época dos fatos:

Art. 322. É considerado inidôneo, para os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, sem prejuízo do disposto no art. 353, o documento que:

- I- não seja o legalmente previsto para a operação;
- II- omita indicações exigidas ou contenha declarações inexatas;
- III- esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza; ou
- IV- não observe outros requisitos previstos neste Regulamento.

(...)

Art. 353. Serão consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal, e servirão de prova apenas em favor do Fisco, as notas fiscais que (Lei nº 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 15ª):

- I- não satisfizerem as exigências das alíneas a até e, h, m, n, p, q, s, e t, do quadro "Emitente", de que trata o inciso I do art. 339 e das alíneas a até d, f, h, e i, do quadro "Destinatário/Remetente", de que trata o inciso II do

mesmo artigo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 15ª);

Por sua vez, no tocante aos efeitos subjacentes do reconhecimento dos créditos fiscais decorrentes das aquisições de mercadorias e insumos por pessoas jurídicas declaradas inaptas já havia previsão expressa da ausência de produção de efeitos em favor de terceiros de documentos expedidos por pessoas jurídicas declaradas inaptas, conforme previsão do art. 82 da Lei 9.430/96:

*Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, **não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.***

*Parágrafo único. O disposto neste artigo **não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.***

Todavia, nos termos do caput do art. 82, incumbe ao Recorrente o ônus probatório da demonstração cabal da efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens.

Entretanto, compulsando-se os autos, a Recorrente limita-se a apresentar documentos com o objetivo de comprovar a escrituração fiscal das notas fiscais inidôneas, sem contudo, se desincumbir do ônus probatório que lhe cabe- comprovar a efetividade da operação comercial.

Registra-se que paira sobre o presente caso, a presunção de ineficácia tributária das notas fiscais emitida pela empresa declarada inidônea, que, tão somente, para fazer prova a favor de terceiros, é necessário seguir o procedimento determinado pelo parágrafo único do art. 82, da Lei nº 9.430/96, exigindo da Recorrente a comprovação, **cumulativa**, da efetivação do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens, o que, todavia, efetivamente, não foi realizado pela Recorrente.

Por isso, é mister registrar que o ônus da prova, no caso, recai sobre a Recorrente, uma vez que as citadas notas fiscais foram emitidas por pessoas jurídicas inexistentes de fato, à época de sua emissão.

Ante todo o exposto, a Recorrente não se desincumbiu do ônus de provar o efetivo recebimento das mercadorias a que aludem as notas fiscais objeto da glosa, nem sequer a comprovação do pagamento do respectivo preço, uma vez que o art. 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96 exige que a contribuinte comprove tanto o recebimento da mercadoria quanto o seu pagamento.

Neste tópico, não há reforma a fazer, mantenho a glosa dos créditos de documentos fiscais com CNPJ baixado.

10- Comissões

Pugna a Recorrente pela reversão das glosas atinentes aos dispêndios com pagamento de comissões.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo. Tal conceito ensina que insumos seriam bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o teste de subtração, dispêndios com pagamento de comissões não podem ser revertidas, pois esses gastos, por ausência de previsão legal, não configuram insumo no processo produtivo da empresa, as quais permitem a apropriação do crédito com base no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

Por todo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas, unicamente, com dispêndios com Contratos Ship or Pay.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima