



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15374.724394/2009-61
ACÓRDÃO	3301-014.340 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2024
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS

Assunto: Normas de Administração Tributária

Exercício: 2005

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. CONCEITO DE INSUMO. DESPESAS COM HOTELARIA MARÍTIMA E TRATAMENTO DE IMPACTOS AMBIENTAIS. REVERSÃO DE GLOSA.

Para fins de creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS, o conceito de insumo deve ser avaliado conforme os critérios de essencialidade e relevância, considerando sua indispensabilidade ao processo produtivo ou à prestação de serviços, especialmente quando determinado por normas regulatórias. Despesas com “hotelaria marítima” e “tratamento de impactos ambientais,” vinculadas à conformidade legal e ambiental no setor de óleo e gás, configuram insumos indispensáveis, legitimando o creditamento.

OMISSÃO NA FUNDAMENTAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO ABRANGENTE. VALIDADE DO JULGADO.

A omissão parcial na fundamentação do acórdão não invalida a decisão, desde que o dispositivo abarque a questão central. Embargos de declaração acolhidos parcialmente para sanar a omissão, sem efeitos infringentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração para sanar a omissão na fundamentação, reconhecendo no dispositivo e na ementa o creditamento das despesas com “(4) Hotelaria Marítima” e “(5) Tratamento de Impactos Ambientais” e excluindo apenas a expressão “hotelaria terrestre”.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relatora

Assinado Digitalmente

PAULO GUILHERME DEROULEDE – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Catarina Marques Morais de Lima (substituto[a] integral), Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Derouledede (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Aniello Miranda Aufiero Junior, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Catarina Marques Morais de Lima.

RELATÓRIO

1. Trata-se de embargos de declaração embargos de declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3301-013.512, proferido em 24/10/2023, pela 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, da 3ª Seção de julgamento desse egrégio Conselho, em razão de omissão e erro material.

2. O dito Acórdão concluiu o julgamento nos seguintes termos:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reverter as glosas créditos das despesas com (1) “Construção, Manutenção e Reparo Naval”, (2) “Inspeção de Equipamentos”, “Limpeza Industrial” (revertida no relatório fiscal), (3) “Projeto de Impacto Ambiental”, (4) “Hotelaria Marítima e Terrestre”, (5) “Tratamento de Impactos Ambientais” e (6) transporte aéreo de funcionários para as plataformas de petróleo em alto mar. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas com “Coleta de Lixo e Resíduos Industriais”. Vencidos os Conselheiros Ari Vendramini, Juciléia de Souza Lima e Sabrina Coutinho Barbosa, que revertiam a glosa sobre este item. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso, para manter as glosas com “Conservação e Limpeza das Áreas”, “Exames Clínicos”, “Segurança do Trabalho” e “Serviço de Reflorestamento”, “Andaime – Montagem e Desmontagem”, “Construção e Instal. e Mon. Industriais” e “Obras de

Reforma/Const/Instal/Edificação em geral”. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima e Sabrina Coutinho Barbosa, que revertiam as glosas com as despesas de “Conservação e Limpeza das Áreas”, “Exames Clínicos”, “Segurança do Trabalho” e “Serviço de Reflorestamento”. Vencida a Conselheira Juciléia de Souza Lima, que revertia as glosas de despesas com “Andaime – Montagem e Desmontagem”. Vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, que revertia as glosas de despesas com “Construção e Instal. e Mon. Industriais” e “Obras de Reforma/Const/Instal/Edificação em geral”. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas dos créditos extemporâneos. Vencidos os Conselheiros Ari Vendramini e Sabrina Coutinho Barbosa, que revertiam a glosa sobre este item. (Fonte: trecho extraído do Acórdão nº 3301-013.512. Fl. 3017. Destaques da Relatora)

3. Sustenta a embargante que o acórdão teria deixado de fundamentar, de forma expressa, a reversão das glosas referentes às despesas de *“Hotelaria Marítima e Terrestre”* e *“Tratamento de Impactos Ambientais”*. E, embora tais despesas tenham sido reconhecidas no dispositivo da decisão, a embargante alega que a ausência de fundamentação específica compromete a clareza e a completude do julgado, configurando omissão e erro material, assim concluindo:

“Assim, em face do exposto, requer sejam os presentes Embargos de Declaração acolhidos e providos para sanar a omissão/erro material apontadas, a fim de que tais custos com (4) “Hotelaria Marítima e Terrestre”, (5) “Tratamento de Impactos Ambientais” sejam extirpados do dispositivo da ementa e da conclusão do julgado, a fim de que os dispositivos se coadunem com o decidido, ou, caso tenham sido julgados e providos pela Turma, seja a fundamentação integrada para que conste o decidido com relação a tais custos, não deixando qualquer margem de dúvidas para eventual interposição de recurso especial e/ou execução do julgado” (Fonte: trecho extraído da peça de embargos de declaração. Fl. 3034. Destaques da Relatora)

4. Os embargos sob análise foram admitidos pelo Sr. Presidente Substituto deste colegiado (FL 3041/3042)

5. Em síntese, é o relatório.

VOTO

Conselheira Rachel Freixo, Relatora.

I. DO CONHECIMENTO

6. O embargo de declaração é tempestivo, e dele tomo integral conhecimento, posto que preenchidos todos os requisitos para tanto.

II. DO MÉRITO

II.1. Omissão relativo as das despesas com (4) “hotelaria marítima e terrestre” e (5) “tratamento de impactos ambientais”. Reversão da glosa do PIS/COFINS mantida.

7. A Embargante aponta a existência de omissão na fundamentação do acórdão quanto as das despesas com (4) “hotelaria marítima e terrestre” e (5) “tratamento de impactos ambientais”.

8. Assiste razão à Embargante em seus apontamentos.

9. Inicialmente, fundamental pontuar que, a jurisprudência do STJ é pacífica ao dispor que uma omissão na fundamentação não compromete a validade do julgado se o dispositivo for claro e abranger a questão central.

10. Em casos como o presente, em que o dispositivo já reverteu as glosas, a ausência de fundamentação sobre despesas específicas pode ser sanada pelos embargos de declaração, sem invalidar o mérito.

11. A omissão parcial na fundamentação do acórdão embargado pode, assim, ser suprida sem alteração do entendimento firmado no dispositivo.

12. Dito isso, passo a análise do vício.

13. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se os serviços e bens que se mostram necessários ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

14. Essa decisão da Corte Superior reforça que, para que um serviço ou bem seja considerado insumo, ele deve ser imprescindível ao cumprimento das normas regulatórias aplicáveis, incluindo obrigações ambientais e de segurança.

15. Nessa linha, consolidou-se o entendimento de que “devem ser considerados insumos todos os bens e serviços obrigatórios ou necessários para a produção e a prestação de serviços conforme imposições regulatórias”.

16. Esse ponto foi destacado pelo Relator na fundamentação do acórdão em questão, vejamos:

O Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃOACUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. 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. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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.

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, 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, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. (...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e). Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Passa-se, então, à análise das glosas.

(Fonte: trecho extraído do Acórdão nº 3301-013.512. Fl. 3025/3026.)

17. O entendimento do STJ estabelece, de forma inequívoca, que a definição de insumo, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, deve ser interpretada com base nos critérios de essencialidade ou relevância, aplicando-se também quando há imposição legal.

18. Esse ponto é esclarecido no Parecer Normativo RFB COSIT nº 05/2018, que analisa os impactos da definição de insumos no âmbito da Secretaria da Receita Federal, reafirmando a tese acordada no REsp 1.221.170/PR:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES. Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve 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. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

(Fonte: Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Destaques da Relatora.)

19. Especificamente sobre as despesas com “hotelaria marítima” e “tratamento de impactos ambientais”, decorrem da observância a dispositivos legais vigentes.

20. As despesas com “hoteleria marítima” justificam-se pela necessidade de alojamento dos colaboradores embarcados, conforme regulamentado nos artigos 3º e 4º da Lei nº 5.811/72.

21. É importante consignar que as despesas com hotelaria terrestre não foram objeto de fundamentação por parte da embargante (fl. 2985 – petição de manifestação ao relatório fiscal), razão pela qual deixo de apreciá-las nestes aclaratórios.

22. Quanto às despesas com “tratamento de impactos ambientais”, no setor de óleo e gás, tais exigências são essenciais para a operação e exploração de recursos naturais. Esses gastos estão vinculados à conformidade ambiental e legal, sendo fundamentais para o funcionamento contínuo e autorizado das unidades, reforçando seu caráter de insumo relevante.

23. Por essas razões, acerta o acórdão ao reverter as glosas de créditos das despesas com “Hotelaria Marítima” e “Tratamento de Impactos Ambientais”.

24. Assim, considerando que ambas as despesas são obrigatórias, decorrentes de imposições normativas, justifica-se a inclusão de tais despesas na decisão, mesmo sem detalhamento extensivo na fundamentação.

III. CONCLUSÃO

25. EM FACE DO EXPOSTO, conheço dos embargos de declaração, sem efeitos infringentes, e, no mérito, acolher parcialmente os embargos de declaração para sanar a omissão na fundamentação, reconhecendo no dispositivo e na ementa o creditamento das despesas com "(4) Hotelaria Marítima" e "(5) Tratamento de Impactos Ambientais" e excluindo apenas a expressão "hoteleria terrestre".

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relatora