



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15374.724394/2009-61
ACÓRDÃO	3301-014.688 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Exercício: 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PRINCÍPIOS DA CONGRUÊNCIA E DA DIALETICIDADE AMPLIAÇÃO DO OBJETO DECISÓRIO. IMPOSSIBILIDADE

Cabimento restrito a sanar omissão, obscuridade, contradição ou erro material. Inadmissível a rediscussão de mérito, inovação recursal ou ampliação do objeto decisório. Princípios da congruência e da dialeticidade: necessidade de impugnação específica e prova idônea.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento (as) os Conselheiros (as) Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de embargos de declaração interpostos pelo contribuinte em face do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3301-013.512, de 24/10/2023, e do Acórdão de Embargos nº 3301-014.340, de 28/11/2024.

2. Em 28/04/2025, o despacho de admissibilidade deu seguimento aos embargos de declaração para que o colegiado aprecie as seguintes matérias: i) omissão quanto às despesas de frete nas operações de venda; ii) contradição quanto à despesa de hotelaria marítima e terrestre.

3. Não foram opostos novos embargos de declaração pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, além daqueles manejados contra o Acórdão nº 3301-013.512 (fls. 3.031-3.034), já analisados no Acórdão de Embargos nº 3301-014.340, de 28/11/2024.

4. É a síntese do relatório. Passo à análise.

VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I. DO CONHECIMENTO

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

II. DO MÉRITO

II.1. Contextualização processual.

6. para melhor compreensão das matérias objeto da presente apreciação, para que não ocorra novos equívocos processuais, fundamental consignar os acontecimentos processuais que interessam.

7. A Petrobras (PETROLEO BRASILEIRO S/A PETROBRAS) tomou ciência tanto do **Acórdão do Recurso Voluntário (Acórdão nº 3301-013.512)** quanto do **Acórdão dos Embargos de Declaração da PGFN (Acórdão nº 3301-014.340)** na data de **14 de março de 2025**

8. Portanto, o que se apresente ao caso é análise apenas dos embargos da Reconte.

II.2. Contradição/Omissão quanto à Despesa de Hotelaria Marítima e Terrestre

9. A embargante alega que o Acórdão nº 3301-013.512 teria acolhido integralmente o pleito de reversão da glosa referente às despesas com hotelaria marítima e terrestre. Sustenta que, no Acórdão nº 3301-014.340, proferido nos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, a expressão “terrestre” teria sido suprimida do dispositivo, sem qualquer fundamentação, o que configuraria vício de contradição e/ou omissão.

10. O despacho de admissibilidade reconheceu, em caráter preliminar, a existência de possível obscuridade quanto a esse ponto, o que motivou o processamento dos aclaratórios.

11. Entretanto, não assiste razão à embargante.

12. O Acórdão nº 3301-014.340, ora embargado, expressamente consignou a ausência de impugnação específica quanto às despesas com hotelaria terrestre, razão pela qual deixou de apreciá-las.

13. No § 21 do julgado consta, de forma clara e objetiva:

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 aclaratório.

14. Não há, portanto, que se falar em contradição no Acórdão nº 3301-014.340, que apenas observou os limites da impugnação deduzida nos autos.

15. Tampouco se verifica contradição no Acórdão nº 3301-013.512, uma vez que o tema “despesas com hotelaria terrestre” não foi objeto de julgamento, tendo o vício sido oportunamente sanado no Acórdão nº 3301-014.340.

16. Para afastar qualquer dúvida remanescente, cabe reiterar que, conforme expressamente registrado no Acórdão nº 3301-014.340, trata-se da fiel observância ao princípio da congruência, segundo o qual o julgador deve ater-se aos limites da causa de pedir, sendo vedado proferir decisão extra petita.

17. Em relação à rubrica “despesas com hotelaria marítima e terrestre”, constata-se que o Relatório Fiscal tratou ambas no item que aborda os créditos descontados a título de “serviços utilizados como insumo” do TVF.

18. Todavia, ao apresentar sua Manifestação de Inconformidade, a contribuinte limitou-se a impugnar genericamente a glosa referente aos “serviços utilizados como insumo”, sem desenvolver tese específica voltada à reversão da glosa relativa à hotelaria terrestre. Essa limitação manteve-se no Recurso Voluntário, no qual os argumentos foram majoritariamente genéricos e, quando específicos, restringiram-se à defesa dos valores relativos à hotelaria marítima.

19. A redação do recurso é elucidativa nesse sentido:

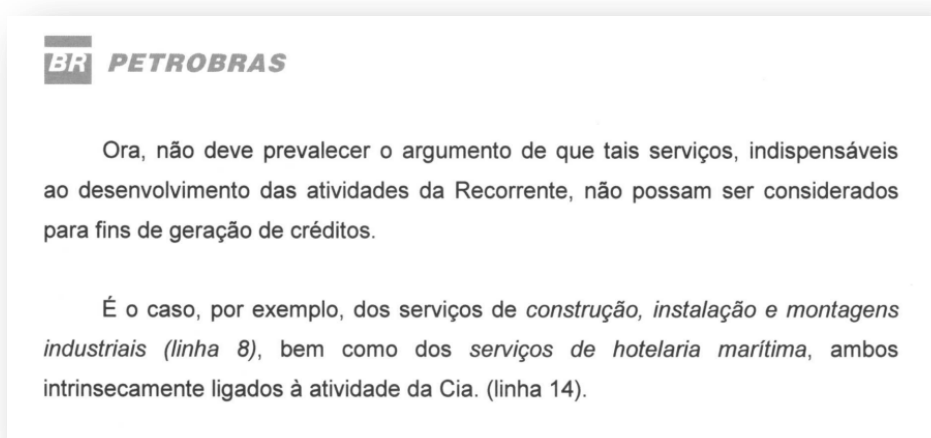


Imagem extraída do RV.

20. Em fase posterior do processo, já após diligências determinadas por esta instância e com base em jurisprudência mais atualizada, a Petição de Manifestação ao Relatório Fiscal concentrou-se exclusivamente na defesa do crédito relativo à hotelaria marítima, com fundamento nos artigos 3º e 4º da Lei nº 5.811/1972, especialmente no art. 4º, inciso I, que trata do alojamento coletivo gratuito em unidades marítimas.

21. Não há, nessa peça, qualquer menção ou fundamentação jurídica quanto à hotelaria terrestre. Vejamos:

DA HOTELARIA MARÍTIMA

A empresa reconhece que esse custo dá direito a crédito, tendo em vista o regime de trabalho imposto aos colaboradores que trabalham embarcados nas unidades marítimas, com destaque para os artigos 3º e 4º da Lei nº 5.811/72:

Art. 3º Durante o período em que o empregado permanecer no regime de revezamento em turno de 8 (oito) horas, ser-lhe-ão assegurados os seguintes direitos:

III - Alimentação gratuita, no posto de trabalho;

JURÍDICO

Av. República do Chile, 65 – Centro
20031-912 - Rio de Janeiro/RJ
Tel.: (21) 3224-0966

Página 10 de 14

TRI.0293496



IV - Transporta gratuito para o local de trabalho.

Art. 4º Ao empregado que trabalhe no regime de revezamento em turno de 12 (doze) horas, ficam assegurados, além dos já previstos nos itens I, II, III e IV do art. 3º, os seguintes direitos:

I - Alojamento coletivo gratuito e adequado ao seu descanso e higiene;

A partir dessa disposição legal, resta evidenciado que o custo de hotelaria marítima está vinculada a obrigação constante no inciso I do artigo 4º da Lei nº 5.811/72, cujo crédito permite o aproveitamento, ante a sua relevância para atividade de exploração e produção de petróleo e gás natural nas unidades marítimas.

Imagem extraída da petição de manifestação ao relatório fiscal. Fls 2985-2998

22. Ainda que se reconheça alguma flexibilidade na análise dos argumentos apresentados em sede de manifestação ao relatório fiscal, sobretudo em nome da busca pela verdade material, não é possível ao julgador ampliar o objeto da decisão para abranger matéria que não foi expressamente impugnada pela parte interessada. A apreciação da glosa relativa à hotelaria terrestre extrapolaria os limites da controvérsia delimitada nos autos, caracterizando julgamento extra petita, vedado no âmbito do processo administrativo fiscal.

23. Assim, a exclusão da expressão “terrestre” do dispositivo do Acórdão embargado decorreu da ausência de controvérsia instaurada sobre tal rubrica. Inexiste, portanto, qualquer vício de omissão, obscuridade ou contradição a ser sanado. O julgamento limitou-se corretamente ao que foi efetivamente impugnado e fundamentado: a despesa com hotelaria marítima.

24. Rejeitam-se, portanto, os embargos de declaração quanto ao ponto.

II.3. Omissão Quanto a Despesas de Frete nas Operações de Venda.

25. Conforme consignado no TFV, a fiscalização glosou créditos declarados a título de “frete nas operações de venda” relativamente aos meses de janeiro/2005, março/2005 e outubro/2005, envolvendo as seguintes rubricas: (i) frete de transporte aéreo de empregados para plataformas marítimas (táxi aéreo); (ii) frete de transporte terrestre de empregados (táxi terrestre); e (iii) frete prestado por Transpetro S.A.

26. É fato que a embargante, de forma genérica, tangenciou o tema na Manifestação de Inconformidade e no Recurso Voluntário, contudo, o Acórdão nº 3301-013.512 enfrentou, de maneira específica, apenas a rubrica “táxi aéreo”, revertendo as glosas correspondentes, e permaneceu silente quanto às rubricas “táxi terrestre” e “Transpetro”.

27. Passa-se, pois, ao exame explícito destes dois pontos.

28. O tema foi enfrentado pela DRJ que concluiu, em síntese, que não se admite crédito posto que os serviços não se referem à entrega de produtos ao adquirente com transferência de propriedade, como escriturado pela empresa, mas a transporte interno de produtos e/ou transporte de pessoas (deslocamento de empregados às plataformas e movimentação de petróleo entre unidades da própria empresa). Afirmou ainda que a legislação (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003) restringe o crédito de frete às operações de venda cujo ônus seja suportado pelo vendedor, e que a tentativa de qualificar tais serviços como “insumos” também não procede, porquanto não se trata de serviços direta e imediatamente aplicados no processo produtivo.

Créditos calculados em relação a despesas com frete nas operações de venda:

Na conferência dos créditos informados pelo contribuinte no DACON, calculados em relação a despesas com frete nas operações de venda, a autoridade administrativa identificou a inclusão de valores decorrentes de serviços prestados pela Petrobrás Transportes S/A – TRANSPETRO, por empresas de táxi aéreo e táxi comum (terrestre) que, de acordo com o descrito nas notas fiscais apresentadas e tomando em consideração a atividade desenvolvida pelas referidas empresas, não se referem a serviços de frete contratado para a entrega do produto vendido, mas sim ao transporte de pessoas ou apoio aéreo na exploração e produção de petróleo, no caso das empresas de táxi aéreo e, no caso da Transpetro, ao transporte do petróleo dos campos de produção para os terminais da própria empresa transportadora e de lá para as refinarias da Petrobrás.

Em suas alegações, a interessada não contradiz as conclusões fiscais, ou seja, não procura demonstrar que as despesas objeto da glosa efetuada decorram de serviços de frete nas operações de venda, mas simplesmente afirma que os fretes passíveis de gerar crédito não devem se restringir àqueles envolvendo a entrega de mercadorias/produtos aos clientes adquirentes e que os serviços de transporte em questão são essenciais ao desenvolvimento da atividade de exploração e produção de petróleo.

A possibilidade de creditamento em relação ao frete nas operações de venda, tal qual informado pelo contribuinte no DACON, decorre de disposição expressa no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/2003, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor: (...)

Devese ter claro, contudo, que o frete nas operações de venda não se confunde com a despesa com o transporte de produtos acabados entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor ou o transporte de produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, uma vez que nestas hipóteses não há a transferência de propriedade do produto. O dispositivo legal é claro e não comporta interpretação extensiva, a ponto de se pretender incluir todo serviço de transporte, inclusive de pessoas, como o frete na operação de venda fosse. Com relação ao transporte de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da empresa, a Coordenação-Geral de Tributação –

COSIT analisou a questão através da Solução de Divergência nº 12, de 08/04/2008, manifestando o entendimento abaixo:

(...)

Seguindo a linha de raciocínio exposta na manifestação de inconformidade, poderíamos ainda cogitar a hipótese de tratar tais despesas não como decor

rentes de operações de frete na venda (conforme classificado pelo contribuinte no DACON), mas sim como despesas com serviços utilizados como insumos. No entanto, referenciando-nos ao primeiro tópico do presente voto, em que foram analisadas as glosas de

créditos apurados em relação a serviços utilizados como insumos, forçosamente concluímos que as despesas geradas em decorrência de serviços de táxi aéreo para o transporte de empregados até as plataformas marítimas, táxi terrestre, assim como os serviços prestados pela Transpetro para o transporte do petróleo da área de extração para os tanques ou refinarias não se caracterizam como insumo, por não serem aplicados diretamente no processo produtivo da empresa. Cumpre ainda esclarecer que as soluções de consulta citadas na manifestação de inconformidade definem apenas que o frete pago na aquisição de bens utilizados como insumos compõe o custo de aquisição e, por conseguinte, geram crédito do PIS e Cofins não-cumulativos. Esta situação em nada se assemelha com a hipótese aqui tratada (transporte de pessoas e transporte do petróleo da área de extração para área de refino). Sendo assim, diante da conclusão de que os serviços aqui tratados não são passíveis de gerar crédito a ser descontado na apuração não-cumulativa da Cofins, torna-se irrelevante a questão levantada, quanto à possibilidade de aproveitamento das notas de débito como meio de prova dos serviços tomados junto a Transpetro. Correto, portanto, o ajuste efetuado pela autoridade fiscal no Relatório que fundamentou o despacho decisório contestado.

29. Pois bem. É incontroverso que o transporte de petróleo é relevante à atividade da embargante; contudo, isso não o converte, por si, em “frete na operação de venda” (art. 3º, IX, Lei nº 10.833/2003) nem, automaticamente, em “insumo” creditável. A relevância ou essencialidade econômica não afasta a exigência legal de aderência tipológica ao inciso invocado.

30. Compulsando os autos, verifica-se que, embora intimada, a contribuinte não logrou apresentar a integralidade dos documentos fiscais aptos a comprovar que os serviços da Transpetro corresponderiam a entrega ao adquirente com transferência de propriedade. Ao revés, foram juntadas, em sua maioria, notas de débito alusivas a possível afretamento/locação de navios e/ou movimentações logísticas internas (fluxo de óleo de áreas de produção a terminais e refinarias), sem lastro documental que demonstre o nexos com operações de venda.

31. Aliás, o ônus de comprovar o direito creditório é da contribuinte (ônus probatório do interessado no reconhecimento do crédito), tanto mais em pedidos de compensação. Ausente prova idônea do fato constitutivo, articulação fático-documental que evidencie a ocorrência de operação de venda com frete suportado pelo vendedor, não há como afastar a glosa. Some-se a isso a falta de dialeticidade, pois a recorrente não rebateu, de modo específico, os fundamentos da DRJ.

32. Por essas razões, mantém-se a glosa relativa à Transpetro.

33. Quanto à rubrica “táxi terrestre”, a embargante também não obteve êxito, diante da insuficiência probatória: não houve individualização nem comprovação, por documentação idônea, de quais despesas estariam inequivocamente vinculadas a operações de operacional e venda (*onshore e/ou offshore*), e não a meros deslocamentos administrativos de pessoal.

34. Tal distinção demandaria apontamento pormenorizado (identificação de NF-e de venda, CT-e/frete correspondente, condições de venda com frete por conta do vendedor, roteiros de entrega etc.), o que não se verificou.

35. Ausentes a prova do liame com a transferência de propriedade e a impugnação específica dos fundamentos da DRJ, impõe-se a manutenção das glosas dos fretes de transporte terrestre de empregados (táxi terrestre) e do frete prestado por Transpetro S.A., tanto por insuficiência probatória quanto por ausência de dialeticidade.

III. CONCLUSÃO

36. EM FACE DO EXPOSTO, conheço dos embargos de declaração, sem efeitos infringentes, e, no mérito, rejeito integralmente.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relatora