MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16682.720149/2019-35**
ACÓRDÃO	3301-014.403 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/01/2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

A apreciação da matéria em segunda instância, sem que tenha sido apreciada em primeira instância, caracteriza supressão de instância, o que não se admite no direito processual administrativo tributário. No presente caso, deve ser cancelado o acórdão recorrido em parte para que a 1ª instância análise a existência do erro de cálculo alegado pelo sujeito passivo; o que, para um correto saneamento do processo, os autos deverão ser restituídos à DRJ para apreciação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em anular a decisão de primeira instância, para que a DRJ aprecie as omissões sobre gastos com o uso e arquivamento de dados sísmicos, aluguel de dutos e cessão de uso de gasoduto, vencidos os Conselheiros Bruno Minoru Takii (relator), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Rachel Freixo Chaves que superavam a nulidade e davam provimento no mérito às glosas sobre gastos com o uso e arquivamento de dados sísmicos, aluguel de dutos e cessão de uso de gasoduto. Designado o Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Júnior para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

DOCUMENTO VALIDADO

Aniello Miranda Aufiero Junior – Redator designado

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Aniello Miranda Aufiero Junior, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de pedido de ressarcimento (PER nº 19071.21229.250119.1.2.04-8456, transmitido em 25/01/2019) de crédito no valor de R$ 164.359.648,49, referente ao recolhimento a maior de PIS-Combustíveis da competência de 01/2015.

Em Despacho Decisório original, emitido em 30/01/2019, o pedido foi indeferido, tendo-se apontado como motivo a preexistência do PER nº 08395.97171.270718.1.6.04-7267 (PAF nº 16682.902320/2018-41), onde se teria discutido a mesma matéria, referente à mesma competência, com resultado negativo à contribuinte.

Em 28/02/2019, a Recorrente apresentou a sua 1ª manifestação de inconformidade, alegando, dentre outros pontos, que o pedido de ressarcimento em questão versava sobre matéria diversa.

Em sessão de 18/12/2019 (Acórdão nº 12-112.995), a DRJ decidiu pela anulação do Despacho Decisório, isto porque o Despacho Decisório proferido no PAF nº 16682.902320/2018-41, apontado como motivo para o indeferimento sumário, havia sido anulado.

Em 03/03/2021, foi dado início ao procedimento fiscal, o qual resultou na lavratura do Despacho Decisório nº 73/2022, de 14/02/2022, onde não se reconheceu o direito creditório pleiteado. No Relatório Fiscal que o acompanhou, foram apontadas as seguintes glosas e suas motivações:

(a) Créditos sobre o ativo imobilizado (tópico VI.1) – glosa de aquisições de ativos não tributados, notas fiscais não apresentadas, ou com tributo calculado a maior, e notas fiscais emitidas para a incorporada “Refinaria Abreu e Lima S/A”, na vigência de seu Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (REPENEC – Lei nº 12.249/2010 e Decreto nº 12.249/2010 – suspensão ao

DOCUMENTO VALIDADO

vendedor, com conversão p/ alíquota zero), posteriormente transferida à Petrobras;

(b) Depreciação acelerada de gastos com o ativo imobilizado construído pelo adquirente, na forma da Lei nº 11.774/2008 (tópico VI.2) – entendeu a Fiscalização que o benefício da depreciação acelerada só se aplicaria a máquinas e equipamentos adquiridos de terceiros, e não sobre aqueles construídos pela própria contribuinte. Assim, a tomada de créditos foi reduzida à taxa de apropriação prevista na IN SRF nº 162/1998;

(c) Aquisição de insumos sem a incidência das contribuições (tópico VII) – aquisição de produtos químicos sujeitos à alíquota zero ou não tributados;

(d) Despesas com afretamento de embarcações (tópico VIII) – essas despesas se referem à locação de embarcações tripuladas ou não tripuladas e, por esse motivo, não haveria a possibilidade de creditamento fundado no artigo 3º, inc. IX, c/c art. 15, da Lei nº 10.833/2003 (frete), ou no art. 3º, inc. IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (locação de máquinas ou equipamentos), ou como insumos;

(e) Dispêndios com afretamento de aeronaves (tópico IX) – essas despesas se referem fretes contratados para o transporte de funcionários e pequenas cargas às unidades marítimas, não havendo a possibilidade de creditamento fundado no artigo 3º, inc. IX, c/c art. 15, da Lei nº 10.833/2003 (frete), ou como insumos. Além disso, parcela desses créditos foi apropriada extemporaneamente;

(f) Dispêndios com alimentação e hotelaria para viabilização da mão de obra (tópico X) – a glosa ocorre com base no PN Cosit nº 05/2018, que dá tratamento específico aos dispêndios para a viabilização de mão de obra;

(g) Gastos com aquisição de licenças de uso de dados sísmicos (tópico XI) – glosa com base no entendimento de que os direitos sobre a cessão de uso de dados não podem ser classificados como insumo;

(h) Gastos com a locação de dutos (tópico XII) – são gastos com a locação de dutos para o transporte de gás liquefeito do "Rio Solimões II", e a glosa ocorre porque se entende que apenas o aluguel de "máquinas e equipamentos" é autorizado com base no artigo 3º, inc. IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

(i) Remuneração do tempo ocioso de dutos de gás natural – ship or pay (tópico XIII) – são remunerações calculadas sobre o tempo ocioso de dutos de gás liquefeito. Glosa com base no entendimento de que apenas o aluguel de "máquinas e equipamentos" é autorizado com base no artigo 3º, inc. IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e que a remuneração do tempo ocioso não pode

DOCUMENTO VALIDADO

ser considerada como contratação de serviço, desautorizando a classificação como insumo;

(j) Gastos com a aquisição de direito uso de gasoduto em consórcio (tópico XIV) – trata-se de aquisição de direito de uso de gasoduto dos consorciados BG e Petrogal, referente ao gasoduto Lula-Mexilhão. A Fiscalização considerou que não se trata de locação e, ainda que se tratasse, dutos não são máquinas e equipamentos;

(k) Créditos extemporâneos (tópico XV) – são gastos ocorridos em 2011, 2013 e 2014, referentes a insumos, fretes de venda e armazenagem, e que foram lançados de forma extemporânea, sem a retificação de obrigações acessórias. Além disso, há gastos referentes a afretamento de aeronaves (tópico IX), alimentação e hotelaria (tópico X) e aquisição de licenças de uso de dados sísmicos (tópico XI).

(l) Aquisição de gás natural da Bolívia para revenda (tópico XVI) – Glosa realizada porque o gás natural é adquirido com isenção prevista no Decreto nº 681/1992 e art. 2º do ADI SRF nº 21/1994. Aplicação da Solução de Consulta Cosit nº 227/2017 e dos artigos 15 e 16 da Lei nº 10.865/2004.

Em 04/04/2022, a Recorrente apresentou sua Manifestação de Inconformidade, tendo trazido as seguintes matérias recursais:

(a) Ocorrência de decadência do direito de revisão do crédito tributário (art. 150, § 4º, do CTN), uma vez que se tratava de crédito referente à competência de 01/2015, e a declaração retificadora, apresentada em 25/11/2019, não resultou em alterações que modificassem o direito creditório;

(b) Quanto à aquisição de insumos não tributados, defende que a impossibilidade de creditamento só ocorre quando o insumo não tributado é empregado em produto de saída não tributada;

(c) Defende que a Fiscalização não observou aos critérios de relevância ou essencialidade, trazidos pelo STJ no REsp nº 1.221.170;

(d) Sustenta a possibilidade de creditamento de gastos com bens e serviços utilizados em ativo imobilizado construído pela contribuinte, pois seriam insumos;

(e) Sustenta a possibilidade de creditamento de gastos com o afretamento de embarcações, pois seriam insumos;

DOCUMENTO VALIDADO

(f) Sustenta a possibilidade de creditamento de gastos com afretamento de aeronaves, pois seriam insumos;

(g) Sustenta a possibilidade de creditamento de gastos com alimentação e hotelaria marítima, pois seriam insumos;

(h) Sustenta a possibilidade de creditamento de gastos com a aquisição de direito de uso de dados sísmicos, pois seriam insumos;

(i) Sustenta a possibilidade de creditamento de gastos com o aluguel de dutos, com base no art. 3º, inc. IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ou como insumo;

(j) Sustenta a possibilidade de creditamento de gastos com contratos ship or pay, com base no art. 3º, inc. IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ou como insumo;

(k) Sustenta a possibilidade de creditamento de gastos com a aquisição do direito de uso de gasoduto em consórcio, com base no art. 3º, inc. IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ou como insumo;

(l) Sustenta a possibilidade de creditamento extemporâneo sem a retificação das obrigações acessórias;

(m) Sustenta o direito à apuração de créditos sobre gastos com a importação de gás da Bolívia para revenda, nos termos do art. 16, par. 1º, Lei nº 10.865/2004.

Em sessão de 24/08/2022 (Acórdão nº 107-016.005), a DRJ julgou a Manifestação de Inconformidade parcialmente procedente, afastando apenas a glosa referente à operação de importação de gás da Bolívia, tendo adotado a seguinte ementa:

> Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
>
> Período de apuração: 01/01/2015 a 31/01/2015
>
> NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.
>
> As hipóteses de creditamento 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.
>
> A regra geral é a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos aplicáveis nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços nº âmbito da não-cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.
>
> REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. EFEITOS.

DOCUMENTO VALIDADO

INAPLICABILIDADE.

Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, nº âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos.

A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si sós critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE. "SHIP OR PAY".

CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para apropriação de crédito de despesas acessórias previstas em contratos de transporte, conhecidas como "ship or pay". A possibilidade de apropriação definida no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03, aplica-se tão-somente a despesa com o frete em si.

ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS.

APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste na legislação em vigor dispositivo legal que autorize a tomada de créditos em relação a valores de despesas de depreciação havidas com gastos realizados com manutenção das embarcações ("docagens") e dos dutos e terminais ("paradas programadas").

A legislação de regência confere direito a créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, não alcançando os gastos acima citados.

ALUGUEL DE EMBARCAÇÕES E AERONAVES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO.

IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para o desconto dos créditos nos aluguéis de aeronaves e embarcações. A possibilidade de apropriação definida no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, aplica-se tão-somente a locação de "prédios, máquinas e equipamentos", cuja expressão não inclui os bens acima.

DOCUMENTO VALIDADO

CRÉDITOS. GASTOS PARA VIABILIZAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. IMPOSSIBILIDADE.

Não dão direito a créditos da não-cumulatividade os gastos para viabilização da mão-de-obra, como transporte, alimentação e fardamento.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3° da Lei n° 10.637, de 2002, e da Lei n° 10.833, de 2003). Essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF. NECESSIDADE

A utilização de créditos extemporâneos na apuração das contribuições para o PIS e da Cofins, devidas segundo a modalidade não cumulativa, exige a retificação de declarações e demonstrativos (DCTF, Dacon ou EFDContribuições, conforme aplicável), desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que o mesmo será utilizado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração:

01/01/2015 a 31/01/2015

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do direito tributário.

DOUTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Em 21/11/2022, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário, apresentando argumentos semelhantes àqueles já trazidos em sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

DOCUMENTO VALIDADO

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

I – Preliminar

I.1. Omissão. Gastos com o uso e arquivamento de dados sísmicos, aluguel de dutos e cessão de uso de gasoduto. Teoria da Causa Madura

Alega a Recorrente que a decisão proferida pela 1ª Instância deve ser anulada, pois as impugnações referentes aos (a) gastos com o uso e arquivamento de dados sísmicos, (b) aluguel de dutos e (c) cessão de uso de gasoduto, deixaram de ser apreciadas.

De fato, ao se verificar o acórdão em questão, não é possível identificar qualquer consideração acerca desses pontos.

Porém, a meu ver, não seria aqui o caso de anulação da decisão, isto porque entendo que a questão probatória não apresenta maiores problemas, restando apenas apreciar as questões de direito envolvidas que, em certa medida, também se relacionam às demais rubricas.

E sendo esse o caso, deve-se aqui aplicar, de forma subsidiária, o artigo 1.013, §§3º e 4º, do Código de Processo Civil, o qual traz em si a Teoria da Causa Madura, prosseguindo-se, assim, no julgamento do presente feito.

II - Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar, ficando condicionada a apreciação do mérito ao posicionamento favorável desta Turma, nos termos do art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235/1972.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Junior, redator designado

A despeito do respeitável voto do e. relator, ouso divergir de seu entendimento quanto à superação da nulidade por omissão e o posterior provimento do mérito para as glosas

DOCUMENTO VALIDADO

Original

sobre gastos com o uso e arquivamento de dados sísmicos, aluguel de dutos e cessão de uso de gasoduto.

Conforme se depreende do acórdão recorrido, além das questões preliminares, a DRJ analisou os seguintes pontos separados por tópicos: aquisição de bens e serviços sem incidência da contribuição, aquisição de bens do Ativo Imobilizado construído pelo próprio contribuinte, Dispêndios para viabilização da mão-de-obra, Despesas com Contrato de Capacidade de Transporte - Ship or Pay, Afretamento de Dutos, Aeronaves e Embarcações, Créditos Extemporâneos e Importação de Gás da Bolívia.

A ora Recorrente suscita que a DRJ não apreciou matérias expressamente impugnadas no julgamento de sua manifestação de inconformidade, a saber: (i) cessão de uso e arquivamento de dados sísmicos; (ii) aluguel de dutos; e (iii) cessão de uso de gasoduto, razão pela qual o presente julgamento deveria ser anulado, por força do art. 53 da Lei nº 9.784/1999.

Passo a discorrer.

Determina o art. 31 do Decreto nº 70.235/1972 que as decisões de 1ª instância conterão "relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências", sob pena de anulação por vício de legalidade (art. 51 da Lei nº 9.784/99).

No caso em comento, uma vez constatado que a decisão de piso não apreciou de forma expressa todos os temas trazidos pela impugnante, resta evidente a omissão, ainda que parcial, do julgamento de primeira instância administrativa, devendo os presentes itens serem devidamente apreciados pelo órgão competente.

Ademais, a apreciação da matéria em segunda instância, sem que tenha sido apreciada em primeira instância, caracterizaria supressão de instância, o que não se admite no direito processual administrativo tributário, motivo pelo qual deve ser cancelado o acórdão recorrido em parte para que a 1ª instância analise a existência do erro de cálculo alegado pelo sujeito passivo.

Diante do exposto, voto por anular a decisão de primeira instância, para que a DRJ aprecie as omissões sobre gastos com o uso e arquivamento de dados sísmicos, aluguel de dutos e cessão de uso de gasoduto.

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior

DOCUMENTO VALIDADO