



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16682.720677/2018-11</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3202-003.524 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 17 de março de 2026                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | PETROGAL BRASIL S.A.                                 |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

NULIDADE. LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO CONSISTENTES. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O lançamento devidamente motivado e fundamentado em elementos fáticos e em dispositivos legais vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores afasta a alegação de nulidade com base nesses fatores.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. REJEIÇÃO.

Diligência não se presta para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos, sendo cabível somente quando for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

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, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. CRITÉRIO DE APROPRIAÇÃO. DEPRECIAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos sobre encargos de depreciação calculados com base em critérios desvinculados da vida útil do bem em questão, ou seja, desvinculados de sua depreciação, sendo certo que o cômputo desses créditos só pode ser iniciado quando o referido bem do ativo imobilizado estiver instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

CRÉDITO. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE NAVEGAÇÃO DE APOIO MARÍTIMO À PLATAFORMA DE PETRÓLEO. SERVIÇOS DE TRANSBORDO DE PETRÓLEO. IMPOSSIBILIDADE.

A etapa de transferência do petróleo bruto produzido nas plataformas FPSO para os navios aliviadores ocorre após encerrada a sua extração, não permitindo a caracterização insumos utilizados no processo produtivo, para fins de creditamento do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório e indeferir o pedido de diligência para, no mérito, (1) por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de créditos decorrentes de aluguéis de embarcações e navios de apoio, navios-sonda e plataformas; (2) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os créditos dos serviços de logística, serviço de apoio operacional, movimentação de cargas marítimas e serviço de transporte de material. Vencida a Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que dava provimento ao recurso na matéria. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Juciléia de Souza Lima. (3) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os créditos com serviços de apoio marítimo. Vencida as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro. (4) Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os créditos dos serviços de transbordo de petróleo. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Juciléia de Souza Lima, Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso na matéria. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-003.519, de 17 de março de 2026, prolatado no julgamento do processo 16682.720647/2018-05, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

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

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF

nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de PIS/PASEP.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente solicita, em síntese:

Diante de todo o acima exposto, requer-se o conhecimento e o provimento do presente recurso voluntário, para que seja parcialmente reformada a r. decisão recorrida e reconhecida a legitimidade da integralidade do direito creditório pleiteado pela Recorrente, determinando-se, por conseguinte, a homologação dos PER/DCOMPs a ele vinculados.

Subsidiariamente, caso não seja este o entendimento deste E. CARF, o que se admite por argumentar, é de rigor que o julgamento seja convertido em diligência, a fim de que sejam devidamente analisados os aspectos fáticos relevantes que a D. Fiscalização deixou de investigar, devendo-se ainda oportunizar a juntada de prova documental suplementar, inclusive no que se refere a laudo técnico destinado a comprovar a vinculação do método das unidades produzidas à vida útil dos poços (ativos), por se tratar de elemento necessário para rebater o novo critério jurídico eleito pela DRJ para manter a glosa dos créditos com encargos de depreciação.

Por fim, a Recorrente protesta pela (i) oportuna intimação para sustentação oral de suas razões recursais, requerendo-se ainda que o feito seja incluído em pauta de julgamento de reunião presencial sob a modalidade síncrona; e (ii) pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários, bem como pela produção de todas as provas em direito admitidas, atestando, de logo, pela autenticidade de eventuais cópias não autenticadas anexadas à presente, nos termos dos arts. 425, IV, do CPC.

É o relatório.

## VOTO

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

paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à admissibilidade, à preliminar de nulidade do despacho decisório, ao pedido de diligência e ao mérito, exceto às glosas sobre os créditos dos serviços de logística, serviço de apoio operacional, movimentação de cargas marítimas, serviço de transporte de material, serviços de apoio marítimo e serviços de transbordo de petróleo, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

#### **ADMISSIBILIDADE**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

#### **PRELIMINAR**

#### **DO PEDIDO DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO POR VIOLAÇÃO AO ART. 142 DO CTN E AO ART. 59, II, DO DECRETO Nº 70.235/72: AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO, PRECARIEDADE DA AÇÃO FISCAL E PRETERIÇÃO DA DEFESA**

A recorrente reitera o pedido de nulidade do despacho decisório, por ofensa ao art. 142 do CTN, em razão dos erros e omissões nele verificados, como resultado de uma ação fiscal precariamente conduzida pelas Autoridades Fiscais.

Isso porque o despacho careceu de uma análise precisa e do embasamento técnico jurídico necessário para permitir a correta correlação entre todos os fatos discutidos, as provas coletadas e o direito pleiteado, prejudicando sobremaneira o direito de defesa da ora Recorrente.

Conforme demonstrado na Manifestação de Inconformidade apresentada pela ora Recorrente, a D. Fiscalização não examinou os fatos e as particularidades do caso de forma atenta e sequer minimamente indicou no r. despacho decisório qual seria o motivo para parte das glosas de crédito efetivadas. A Recorrente se viu obrigada a revirar toda a documentação fiscal e contábil sob sua guarda enquanto consorciada, em busca de elementos para tentar compreender ou supor qual teria sido a motivação fiscal para o não reconhecimento de diversos créditos.

(...)

Caso a D. Fiscalização não tivesse se utilizado desta premissa absolutamente teratológica como atalho para tentar, sem sucesso, motivar genericamente a rejeição dos créditos, chegando ao cúmulo de desistir de investigar a verdade material dos fatos, teria facilmente constatado que tais despesas se enquadram de forma inequívoca no conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

Em segundo lugar, o que se verifica é que a DRJ trouxe elementos inéditos para justificar as glosas realizadas (com exceção dos dispêndios com óleo diesel marítimo e com os serviços de manutenção de terminais e instalações marítimas, cujo crédito foi reconhecido pela r. decisão recorrida), ao passo que a D. Fiscalização, como visto acima, rechaçou tais créditos sem nada explicar.

Em vez de reconhecer a flagrante nulidade do despacho decisório, a r. decisão recorrida tenta retificá-lo inadvertidamente, o que representa nítida inovação de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN5, conforme será detalhado a seguir.

No entanto, conforme detalhado pela DRJ, o extenso arrazoado apresentado pela recorrente evidencia que a Manifestante possui pleno conhecimento dos fatos que motivaram a não homologação das compensações declaradas e o indeferimento do pedido de ressarcimento, conforme demonstrado no despacho decisório impugnado.

Quanto à questão da nulidade, o § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispõe que são aplicadas às manifestações de inconformidade o rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972. Sobre nulidades do Processo Administrativo Fiscal, reza o art. 59, incisos I e II, do citado Decreto:

Art. 59. São Nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso, não se caracteriza a nulidade imposta pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, acima transcrito, posto que o despacho foi proferido por servidor competente (Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil) no cumprimento de seu dever, e preenche todos os requisitos formais e materiais para sua validade, apresentando ao contribuinte todas as informações necessárias à sua compreensão, de modo a permitir o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

De fato, com a apresentação da manifestação de inconformidade foi dada à Interessada a oportunidade de defender-se, como, também, foi-lhe garantido o direito de ter suas razões analisadas pelo órgão revisor.

No presente caso, verifica-se que as alegações quanto à interpretação do conceito de insumo e as demais divergências de entendimento trazidas pela recorrente dizem respeito ao mérito, e serão oportunamente enfrentadas na sequência deste voto.

Assim, ao contrário do entendimento da recorrente, a decisão da autoridade administrativa está amparada no art. 142 e 149, ambos do CTN, pois o Fisco tem o poder-dever de examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária, sobretudo, no que diz a liquidez e a certeza do crédito pleiteado pelos contribuintes.

Dessa forma, constata-se que não procede a arguição de nulidade. Isso porque todas as peças processuais são mais que satisfatórias no sentido de informar-lhe a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a determinação da sujeição passiva e a aplicação das penalidades cabíveis.

Portanto, não se verifica a existência de vícios capazes de ensejar a nulidade do despacho decisório, razão pela qual rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

## MÉRITO

### DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS (EMBARCAÇÕES, NAVIOS, SONDAS, AERONAVES E PLATAFORMAS)

Trata-se de glosas de créditos relativos a aluguéis efetuados durante a fase de exploração dos blocos/poços (campos BMS-8 e BMS-11 JV 19).

A Fiscalização também relata que, em análise da planilha apresentada (“Analítico|Insumos|Locação|Outros”), verificou-se que o contribuinte se credita de: aluguéis de navios, navios-sonda, embarcações, leasing e afretamento de plataformas, afretamento de embarcação, afretamento de aeronaves, que, segundo entendimento da autoridade fiscal, não se enquadram no conceito de máquinas ou equipamentos a fazer jus ao crédito estabelecido pelo art. 3º, inc. IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. E conclui que todos os créditos que não se referem a máquinas e equipamentos (caso dos navios, embarcações, plataformas...) foram glosados.

O despacho decisório glosou os créditos pleiteados sob a rubrica de “aluguel de máquinas e equipamentos”, por equivocadamente entender que (i) as locações relativas às campos BMS-8 e BMS-11 JV 19 teriam ocorrido na fase de exploração dos blocos/poços, sendo este o motivo da glosa; e que (ii) além do aluguel de máquinas e equipamentos, a Recorrente se creditou de alugueis de navios, navios sondas, embarcações, plataformas, aeronaves e demais bens para os quais não haveria previsão expressa no art. 3º, IV, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

É o que se nota do trecho do despacho decisório abaixo transcrito:

O contribuinte indica valores de aluguéis de máquinas e equipamentos para apropriação de créditos em “outras operações com direito a crédito”.

Primeiramente cumpre aqui informar que o contribuinte se credita de aluguéis referentes ao campo BMS-8 e BMS-11 JV 19. Trata-se de aluguéis efetuados na fase de exploração dos blocos/poços e, portanto, os créditos pleiteados em relação estas locações foram glosados.

Na planilha apresentada, na aba “analítico | insumos | locação | outros”, em “locação”, além do aluguel de máquinas e equipamentos, verificamos que o contribuinte também se credita de: aluguéis de navios, navios sondas,

embarcações, leasing e afretamento de plataformas, afretamento de embarcação, afretamento de aeronaves, dentre outros. (...)

Nos termos do art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é possível o desconto de créditos em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

No caso do crédito em análise, exige-se apenas que os referidos bens sejam utilizados na “atividade da empresa”.

Portanto, não há a estrita vinculação ao processo produtivo do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.833, de 2003 e nº 10.637, de 2002.

Contudo, é necessário ressaltar que há restrições para apuração de créditos dessa modalidade, tendo em vista que, em se tratando de tomada de créditos para desconto dos créditos tributários, a interpretação das normas tributárias deve se dar de forma literal. No caso ora em análise, navios, navios sondas, embarcações, plataformas, aeronaves, são comumente enunciados destacadamente na legislação tributária, separados da nomenclatura de máquinas ou equipamentos.

Portanto, por tais despesas não estarem expressamente relacionadas no art. no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e por também não se enquadrarem em quaisquer das outras hipóteses de creditamento previstas nestes dispositivos legais, não há que se falar em tomada de créditos em relação a esses aluguéis. (...)

Pelos registros ora em análise tratem de aluguéis não enquadrados em “prédios, máquinas e equipamentos” e por falta de liquidez e certeza desses valores indicados em “locação” na “rubrica outras operações com direito a crédito”, todos os créditos que não se referem a máquinas e equipamentos (caso dos navios, embarcações, plataformas...) foram glosados.

Nesse sentido, a DRJ entendeu que os dispêndios com locação de embarcações, plataformas marítimas e aeronaves não são passíveis de creditamento com fundamento no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Ou seja, a DRJ manteve a glosa dos créditos em questão por entender, em suma, que (vide item 3.4. da decisão, às fls. 2.172 dos autos):

A Recorrente estaria pretendendo estender os efeitos do entendimento do A. STJ no REsp nº 1.221.170/PR a outros tipos de crédito não vinculados à aquisição de insumos; As despesas com alugueis não se enquadrariam como contratação de serviços (prestação de fazer) nem como aquisição de bens (obrigação de dar), para fins de creditamento na modalidade de insumos, conforme orientação da Solução de Consulta COSIT nº 218, de 26 de junho de 2019, o que, por conseguinte, impediria que tais despesas fossem analisadas como insumos à luz de sua essencialidade e relevância, e que o correspondente crédito fosse aproveitado com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03; Especificamente no que se refere à locação de aeronaves, o PN COSIT nº 5/2018, com amparo no art.

176 da IN RFB 2.121/2022, não permitiria sua qualificação como insumo, por se tratar de itens destinados a viabilizar o transporte e a atividade da mão-de-obra empregada no processo produtivo; e (iv) Também não se admitiria o tomada do crédito com base na hipótese do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, na medida em que navios, navios-sonda, embarcações, plataformas e aeronaves não corresponderiam a máquinas e equipamentos.

Em sua defesa, a recorrente repisa sua discordância quanto ao entendimento de que não seria possível se creditar dos valores incorridos com o aluguel de máquinas e equipamentos utilizados na fase de exploração dos blocos/poços, além de tecer considerações sobre a essencialidade e relevância das plataformas, navios, navios-sonda, embarcações e aeronaves para as atividades de exploração e produção de petróleo e gás.

Alega, em síntese, que a lavra do petróleo bruto por meio das plataformas e navios sonda, sua movimentação e armazenamento por meio dos navios aliviadores e regulares, o suporte prestado pelas embarcações de apoio marítimo, o transporte de pessoas e cargas realizadas por aeronaves e embarcações, dentre tantas outras atividades realizadas por tais bens, são relevantes, essenciais e indispensáveis para a consecução do processo produtivo, na medida em que, sem elas, se torna inviável a extração da matéria prima do solo. Complementa que a movimentação de embarcações na costa brasileira ou a partir da costa brasileira é atividade essencial à consecução da exploração e produção de petróleo.

A recorrente conclui, ainda, que o creditamento em tela está amparado em duas hipóteses autorizadas pela norma jurídica, uma vez que os dispêndios são passíveis de gerar créditos relativos a aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, na forma do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ou porque representam verdadeiros insumos, na forma do inciso II do referido art. 3º.

Nesse sentido, a Recorrente reitera os elementos trazidos na sua Manifestação de Inconformidade que comprovam que o emprego dos bens locados no caso concreto – dentre eles os navios, navios-sonda, embarcações, plataformas e aeronaves – é incontestavelmente vital para a sua operação. Isso porque a lavra do petróleo bruto por meio das plataformas e navios-sonda; sua movimentação e armazenamento por meio dos navios aliviadores e regulares; o suporte prestado pelas embarcações de apoio marítimo; o transporte de pessoas e cargas realizadas por aeronaves e embarcações; dentre tantas outras atividades realizadas por tais bens, são relevantes, essenciais e indispensáveis para a consecução do processo produtivo, na medida em que, sem elas, se torna inviável a extração da matéria prima do solo.

Nesse contexto, a movimentação de embarcações na costa brasileira ou a partir da costa brasileira é atividade essencial à consecução da exploração e produção de petróleo.

É óbvio que a atividade de E&P, por ser realizada em unidade produtiva que se instala em águas marítimas, depende de plataformas, navios, navios-sonda e embarcações! Sem tais itens, não há nem sequer como acessar a planta industrial, advindo daí a sua inequívoca essencialidade.

No que se refere à locação de aeronaves, sua essencialidade e a relevância decorrem igualmente do fato de o transporte aéreo ser também imprescindível, assim como o marítimo, para o processo produtivo da Recorrente, em razão de suas atividades serem desenvolvidas offshore.

Não obstante, na remota hipótese de se entender que as embarcações e aeronaves alugados pela Recorrente, apesar de essenciais e relevantes em seu processo produtivo, não se caracterizariam como insumos, é de se notar que, ao contrário do que afirmaram a D. Fiscalização e a DRJ, os arts. 3º, IV, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, autorizam o cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com aluguel de tais bens, na medida em que estes, sobretudo no contexto da atividade econômica ora analisada, qualificam-se como máquinas e equipamentos.

Assim, verifica-se que as aeronaves e embarcações são precisamente máquinas que convertem a energia térmica gerada pela queima de combustíveis em energia cinética utilizada para sua própria movimentação. Desse modo, embarcações e aeronaves são, de forma inequívoca e literal, máquinas que substituem ou agilizam o trabalho humano.

Ademais, como bem detalhado pela recorrente, tais bens não seriam meras estruturas flutuantes, utilizadas como veículo, para simples deslocamento/transporte em águas marítimas: são itens que, além de possuírem sistemas e máquinas destinados à sua flutuação e/ou propulsão em alto mar (o que já lhes caracteriza como máquinas), operam como bens de capital especificamente desenvolvidos para executar as atividades mecânicas que definem o processo produtivo da indústria de petróleo e gás.

Ressalte-se que a Recorrente instruiu a sua Manifestação de Inconformidade com uma amostragem representativa de documentos (vide doc. 03 da Manifestação de Inconformidade) relativos aos gastos com aluguéis e afretamentos que foram indevidamente glosados pela D. Fiscalização.

Neste conjunto probatório constam os acordos de preços (“ballot”) entre as empresas consorciadas, os relatórios de gastos, os relatórios de medições do período e os documentos de cobrança consorcial correspondente, encaminhados pela empresa líder do consórcio.

Tais documentos estão ainda acompanhados de planilha explicativa, que discrimina cada embarcação/sonda, bloco, nota fiscal, regular incidência de PIS/COFINS sobre tais dispêndios e respectivos valores, correlacionando as informações constantes dos referidos relatórios de gastos, relatórios de medição e documentos de cobrança.

Tais documentos, desprezados pela DRJ, comprovam a correção do valor de cada despesa apropriada pela Recorrente, na proporção de sua respectiva participação

nos consórcios indicados, além de também corroborarem a obviedade já exaustivamente tratada acima quanto à natureza de tais itens: são navios, sondas, embarcações, aeronaves, plataformas e ainda outras máquinas e equipamentos, que estão, por definição, intrinsecamente associados ao núcleo da atividade de exploração e produção de petróleo e gás em alto mar e, sem sombra de dúvidas, representam o maquinário que, por excelência, cumpre essa atividade industrial.

Para tornar ainda mais clara a qualificação de tais itens como máquinas (se é que é possível), a Recorrente faz referência à descrição técnica de um dos navios-sonda afretados pelo consórcio, cujo afretamento restou demonstrado nesta amostragem documental que instruiu a sua defesa.

Trata-se da sonda SS Alpha Star, descrita nos documentos acostados como Unidade Semissubmersível Móvel de Perfuração Offshore em Águas Profundas DSS-38, projeto conjunto da DTG & MSC. Tal unidade produtiva, que nada mais é do que uma máquina de perfuração da indústria petrolífera, dispõe dos seguintes equipamentos, conforme expressamente indicado no contrato que amparou a sua utilização pelo consórcio integrado pela Recorrente

Assim, conforme demonstrado pela recorrente, verifica-se que os principais tipos de embarcações utilizados na Bacia de Santos, na qual está localizado o Bloco BMS-11, explorado pelo consórcio formado pela Recorrente abrange aluguéis e afretamentos relativos a todos esses bens:

|                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>PLATAFORMAS FIXAS</b></p>      | <p>Foram as primeiras unidades utilizadas. Têm sido as preferidas nos campos localizados em lâmina d'água de até 300 metros.</p> <p>Geralmente, as plataformas fixas são constituídas de estruturas modulares de aço, <b>instaladas no local de operação com estacas cravadas no fundo do mar.</b></p> <p>As plataformas fixas são projetadas para receber todos os equipamentos de perfuração, estocagem de materiais, alojamento de pessoal, <b>bem como todas as instalações necessárias para a produção dos poços.</b></p>                                                                                                                                                                                                                             |
| <p><b>NAVIO-PLATAFORMA FPSO</b></p>  | <p>Os FPSOs (floating, production, storage and offloading) são navios com capacidade para <b>processar e armazenar o petróleo, e prover a transferência do petróleo e/ou gás natural.</b></p> <p>No convés do navio, é instalada <b>uma planta de processo para separar e tratar os fluidos produzidos pelos poços.</b> Depois, o petróleo é armazenado nos tanques do próprio navio, sendo transferido para um navio aliviador de tempos em tempos.</p> <p>O gás comprimido é enviado para a terra através de gasodutos e/ou reinjetado no reservatório. Os maiores FPSOs têm sua <b>capacidade de processo</b> em torno de 200 mil barris de petróleo por dia, com produção associada de gás de aproximadamente 2 milhões de metros cúbicos por dia.</p> |



No presente caso, não se mostra aplicável a Súmula CARF nº 190, segundo a qual o afretamento por tempo de embarcação com tripulação caracterizaria prestação de serviço de transporte. Isso porque, no contexto da indústria petrolífera, as embarcações e aeronaves contratadas não desempenham função típica de transporte de pessoas ou cargas, mas são utilizadas como instrumentos operacionais indispensáveis às atividades de exploração e produção de petróleo e gás, atuando, na prática, como verdadeiras máquinas ou equipamentos integrados ao processo produtivo.

Nessas circunstâncias, a contratação assume natureza de locação ou afretamento de bens destinados à atividade-fim da empresa, e não de prestação de serviços. Assim, tais bens qualificam-se como máquinas ou equipamentos essenciais ao desenvolvimento da atividade econômica, enquadrando-se na hipótese prevista no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, que autoriza a apuração de créditos de COFINS sobre despesas com aluguel de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da pessoa jurídica.

Diante de todo o exposto, reputam-se como incorretas as glosas efetuadas pela autoridade tributária relativas aos créditos com aluguéis.

#### **DOS CRÉDITOS RELATIVOS A BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

A Fiscalização decidiu glosar créditos relativos a alguns serviços, por entender que não se enquadram no conceito de insumos.

No entanto, a recorrente alega que as despesas cujos créditos foram glosados preenchem os requisitos de relevância e essencialidade no contexto de seu processo produtivo, não havendo dúvida de seu enquadramento no conceito de insumo. Passa, então, a apresentar suas razões de defesa para cada grupo destacado pela autoridade fiscal, a serem debatidas nos subtópicos seguintes.

#### **CRÉDITOS RELATIVOS AOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO**

A recorrente reitera que no exercício regular de suas atividades, no 4º trimestre de 2016, a Recorrente apurou créditos sobre encargos de depreciação de bens

incorporados ao seu ativo imobilizado, utilizados diretamente no seu processo produtivo.

Nesse sentido, a recorrente defende que apesar de reconhecer que “bens do ativo imobilizado (a serem utilizados na produção de bens destinados a venda) adquiridos ou construídos/fabricados pelo próprio contribuinte ensejam a tomada de créditos de Pis e Cofins não cumulativo sobre seus encargos de depreciação”, o despacho decisório concluiu pela glosa dos créditos pleiteados sobre os referidos encargos amparando-se em frágeis razões, que foram detidamente refutadas na Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente.

Como se vê, a crítica apontada pelo despacho decisório referiu-se exclusivamente à forma de apresentação dos documentos que suportaram os créditos relativos aos encargos de depreciação, na medida em que a aquisição de cada ativo pelo consórcio não teria sido escriturada de forma individualizada nas contas contábeis da ora Recorrente.

Nesse cenário, fato é que a D. Fiscalização não poderia ter se furtado do seu dever de investigação da verdade material apoiando-se no pretexto de que a Recorrente teria deixado de apresentar informações em formato nitidamente incompatível com o contexto específico da atividade consorcial.

O ponto é que isso nada tem a ver com o dever de guarda de tais documentos pela Recorrente enquanto consorciada, sendo, portanto, absolutamente pertinente a primeira ressalva feita pela DRJ para supostamente validar a conduta fiscal.

Em que pese o esforço da recorrente, em relação aos créditos relativos aos encargos de depreciação, verifica-se que o assunto já foi objeto da Solução de Consulta Cosit nº 78, de 24 de janeiro de 2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL  
COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. ATIVO IMOBILIZADO.

FABRICAÇÃO. CRITÉRIO DE APROPRIAÇÃO. DEPRECIAÇÃO.

A fabricação de máquina ou equipamento, pela própria pessoa jurídica que irá incorporá-la(o) ao seu ativo imobilizado, para aplicação direta na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, é fato que autoriza, no regime de não cumulatividade, o desconto de crédito da Cofins, a ser aferido com base nos encargos de depreciação dessa máquina ou desse equipamento.

Nessa hipótese, em que o bem do imobilizado é fabricado por quem dele fará uso, é inadmissível a apropriação de créditos segundo critérios de tempo desvinculados de sua vida útil, ou seja, desvinculados de sua depreciação, e o cômputo desses créditos só pode ser iniciado, quando o bem do imobilizado estiver instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

A adoção dessa sistemática de apropriação, com base na depreciação de bem integrante do imobilizado, é incompatível com o creditamento estratificado por custos de fabricação considerados isoladamente, vale dizer, considerados a partir da data de aquisição de cada parte ou peça (sujeita ao pagamento da contribuição)

destinada a compor o aludido bem, e com base nos valores de cada um desses componentes.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inc. VI, § 1º, inc. III; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º; IN SRF nº 457, de 2004, art. 1º; e Lei nº 4.506, de 1964, art. 57.

Diante do exposto, conforme detalhado pela DRJ, não merecem prosperar as razões recursais, devendo ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização, uma vez que o critério adotado pela contribuinte para a apropriação dos créditos de depreciação encontra-se em desacordo com o entendimento firmado pela Receita Federal do Brasil. Isso porque não se admite a apropriação de créditos relativos a encargos de depreciação apurados com base em critérios dissociados da efetiva vida útil do bem, vale dizer, desvinculados de sua depreciação econômica, como verificado no caso dos autos. Ademais, a apuração desses créditos somente pode ser iniciada a partir do momento em que o bem do ativo imobilizado se encontre instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

No entanto, em relação ao pedido de diligência, os artigos 18 e 29 do Decreto 70.235 de 1972 revelam que a realização de diligências deve ser determinada pela autoridade julgadora apenas quando esta entender necessárias e imprescindíveis à formação da sua convicção, verbis:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Ademais, a diligência não pode ser utilizada como um meio para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos.

Diante do exposto, não merecem prosperar as razões recursais, devendo ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização, uma vez que o critério adotado pela contribuinte para a apropriação dos créditos de depreciação encontra-se em desacordo com o disposto na legislação aplicável.

Ressalta-se que não se admite a apropriação de créditos relativos a encargos de depreciação calculados com base em critérios dissociados da efetiva vida útil do bem, ou seja, desvinculados de sua depreciação econômica, situação esta constatada nos presentes autos. Ademais, a apuração dos créditos somente se mostra legítima a partir do momento em que o bem do ativo imobilizado esteja efetivamente instalado, colocado em operação ou em condições de produzir.

**SUPOSTAS IRREGULARIDADES DETECTADAS NA PLANILHA RFB (OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO)**

Sobre as “irregularidades detectadas e informadas na planilha RFB” relatadas pela Fiscalização, a recorrente repisa que a acusação fiscal está lastreada em investigação superficial com base em conceito restritivo de insumo extraído das Instruções Normativas nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, já declaradas ilegais pelo STJ, conforme inclusive reconhecido pela RFB a partir do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR. Passa então, a refutar os argumentos da Fiscalização, para cada bloco de atuação/empreendimento.

BMS LULA/TUPI E IRACEMA E CERNAMBI – JV 19

Relata a Fiscalização que:

Verificamos que estas tratam de aquisições realizadas na fase de exploração de empreendimento. Os gastos dessa fase não são gastos relacionados a fabricação/construção/montagem de ativos destinados a produção ou insumos utilizados na produção. Como visto acima, a fase de exploração é definida como “conjunto de operações ou atividades destinadas a avaliar áreas, objetivando a descoberta e a identificação de jazidas de petróleo ou gás natural (art. 6º, XV, da lei nº 9.478/97). Inconsistência: “fase de exploração”.

- Também foram detectadas as seguintes notas de 2014 pleiteadas em duplicidade: 633775 e 0/633775-1; 636505 e 0/636505-1; 636675 e 0/636675 1; 636679 e 0/636679-1 . Inconsistência “duplicada”.

De outra parte, a recorrente alega o seguinte:

No entanto, restou comprovado que a origem dos créditos apropriados pela Recorrente não decorre da transferência dos bens em si, mas da aquisição destes.

As informações apresentadas pela Recorrente durante o procedimento de fiscalização e as referidas notas fiscais demonstram que uma antiga aquisição realizada pelo operador do consórcio, inicialmente com destino a outras atividades, passou a ser utilizada nas atividades do consórcio, conforme se verifica pela migração dos bens de seu antigo estabelecimento para o estabelecimento do consórcio Cernambi.

Dessa forma, conforme esclarecido no tópico em que se explica o método de depreciação com base na unidade produzida, após a migração dos referidos bens para o consórcio Cernambi, a depreciação em questão observou o início da fase de produção.

Nesse sentido, vale ressaltar que embora a nota fiscal que abarque o crédito contenha um CFOP de transferência, esse é o momento que o CNPJ do consórcio adquire o bem de outro CNPJ não pertencente ao consórcio e, portanto, esse é de fato a aquisição do imobilizado para fins de crédito de PIS e COFINS do consórcio.

A Recorrente reitera que o aproveitamento do crédito de forma extemporânea, decorrente da utilização das quotas de depreciação dos ativos obtidas pela aplicação do MUP, não causou qualquer prejuízo ao Erário. Ao contrário, tal aproveitamento refletiu exclusivamente na esfera jurídica e patrimonial da própria Recorrente, não havendo qualquer impacto negativo sobre a arrecadação tributária.

No entanto, conforme detalhado pela DRJ, verifica-se que a recorrente não demonstra, com documentação hábil e idônea, que os créditos se referem a bens incorporados ao ativo imobilizado que foram adquiridos pelo consórcio em questão para utilização na produção de bens destinados à venda. É preciso ainda deixar claro que a legislação veda o direito a crédito no caso de aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição. Desta forma, não é possível acatar as alegações relativas a esta questão.

“Embora a Manifestante tenha também alegado que “embora a nota fiscal que abarque o crédito contenha um CFOP de transferência, esse é o momento que o CNPJ do consórcio adquire o bem de outro CNPJ não pertencente ao consórcio e, portanto, esse é de fato a aquisição do imobilizado para fins de crédito de PIS e COFINS do consórcio”.

A Fiscalização também relata que:

Notas fiscais identificadas com “insumo – IN 247 e IN 404”, com datas de emissão entre 31/03/2012 a 21/02/2013 – ou seja, trata-se de créditos extemporâneos de insumos da fase de produção pleiteados como encargos de depreciação. Inconsistência: “insumo crédito extemporâneo”.

Em 2014, assim como no bloco BMS Lula/Tupi e Iracema/Cernambi – JV 19, foram detectadas diversas notas pleiteadas em duplicidade do fornecedor Petrobras, com CNPJ identificado com 0; 33.000.167/0558-58; 33.000.167/0226-95; 33.0000.167/1007-50 e 33.000.167/1055-58. As notas foram duplicadas acrescentando-se um prefixo 0/ e um sufixo - 1 ou -4 ao número da nota, por exemplo: 636679 e 0/636679-1; 31 e 0/31-4.

Inconsistência: “duplicada”.

Por outro lado, a recorrente alega:

A legitimidade da apropriação dos referidos créditos como encargos de depreciação está amparada nos fundamentos expostos acima no tópico “Questionamento sobre a possibilidade de apuração de créditos de PIS e de COFINS sobre ativos sujeitos à exaustão da forma como realizada pela Requerente” da presente petição. Além disso, a apropriação de créditos de notas fiscais emitidas em períodos pretéritos (chamados de “extemporâneos” pelo despacho decisório) não apresenta qualquer irregularidade. Isso porque, em que pese as aquisições dos referidos bens tenham ocorrido em períodos anteriores, a apropriação dos créditos de PIS e COFINS em questão só ocorreu a partir do início da fase de produção,

conforme já esclarecido no tópico acima em que se explica o método de depreciação com base na unidade produzida.

Nesse sentido, a recorrente reitera que:

Veja-se que nestes precedentes foi consagrado o princípio da verdade material, uma vez que, comprovado o direito aos créditos do PIS e da COFINS, é possível o aproveitamento dos referidos créditos de forma extemporânea.

No mais, como visto acima, o aproveitamento do crédito de forma extemporânea pela ora Recorrente, provocado pela utilização das quotas de depreciação dos ativos obtidas pela aplicação do MUP, não representou qualquer prejuízo ao Erário – pelo contrário, se deu em detrimento da esfera jurídica e patrimonial da ora Recorrente.

Portanto, com amparo em todas as razões tecidas nesse tópico, sobretudo porque inexistente qualquer previsão expressa e formal pela retificação das obrigações acessórias pretéritas para fins de apropriação de créditos extemporâneos de PIS/COFINS (fundamento novo trazido pela DRJ para manter a glosa), é de rigor o cancelamento da glosa perpetrada pela D. Fiscalização.

No caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, o contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é necessário, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

Dessa forma, o reconhecimento de créditos sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado depende do cumprimento dos requisitos previstos na legislação, o que não foi demonstrado inequivocamente nos autos em relação aos créditos glosados, seja durante o procedimento fiscal, seja em sede de manifestação de inconformidade, apesar do ônus que a respeito recai sobre a recorrente, por se tratar de repetição de indébito por meio de ressarcimento, em face do que preceitua o art. 373, inc. I, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), c/c o art. 28 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Ademais, a retificação da referida escrituração mostra-se necessária não apenas para possibilitar a constituição dos créditos decorrentes de documentos fiscais não considerados na escrituração original, mas também para promover a correta

atualização dos saldos de créditos nas escriturações subsequentes. Trata-se de providência indispensável para demonstrar, de forma precisa, que o crédito foi regularmente constituído e, sobretudo, que não foi objeto de utilização em períodos anteriores, condição indispensável para seu eventual aproveitamento futuro.

Nesse contexto, deve-se compreender que a apuração extemporânea de créditos somente pode ser admitida mediante a devida retificação das escriturações ou dos demonstrativos correspondentes, não sendo admissível sua utilização em período posterior sem que tenha havido a correta apuração no período em que ocorreu a respectiva operação.

Portanto, nego provimento ao tópico recursal em exame, em razão da aplicação da Súmula CARF nº 231, segundo a qual o aproveitamento de créditos extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e de Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) retificadores, aptos a comprovar os créditos e os saldos credores dos períodos de apuração correspondentes.

### **CABIÚNAS**

A recorrente reitera que demonstrou em sua Manifestação que a suposta inconsistência decorreria de um mero erro de cadastro de fornecedor na planilha original apresentada à fiscalização, pois, conforme verificado nas notas fiscais (vide doc. 05 da Manifestação), o fornecedor correto era a Petrobrás e não a Múltipla Conexão Cultural.

No entanto, a origem dos créditos apropriados pela Recorrente não decorre da transferência dos bens em si e sim da sua utilização no processo produtivo do consórcio.

Conforme esclarecido no tópico em que se explica o método de depreciação com base na unidade produzida, após a migração dos referidos bens, a depreciação em questão observou o início da fase de produção.

A r. decisão recorrida, valendo-se da linha argumentativa já exposta em subtópico acima combatido, manteve a glosa sem comentários adicionais, ignorando que a aquisição do ativo pela Petrobras foi devidamente tributada pelo PIS e pela COFINS, tendo havido, ainda que em um segundo momento, a transferência e o regular ingresso dos bens no ativo imobilizado do consórcio, advindo daí o direito da Recorrente, enquanto consorciada, ao aproveitamento dos créditos sobre os encargos de depreciação.

Por outro lado, para a Fiscalização:

Foram detectadas inconsistências nas aquisições de tubos revestidos e válvulas (NCM 73 e 84) da empresa “Múltipla Conexão Cultural S/C Ltda”, “CNPJ

01.316.656/0001-80”, datas de emissão em 03/2014, no valor total de aquisição de R\$ 833.549.359,06. De acordo com informações cadastrais da empresa, esta possui como atividade econômica principal a produção cinematográfica, de vídeo e de programas de televisão.

Na verdade, encontramos similaridade das informações das notas extraídas do SPED-NF-e emitidas pelo contribuinte JV 148-CABIUNAS, CNPJ 33.000.167/1007-50, ao participante Petróleo Brasileiro S/A - Cabiúnas, CNPJ 33.000.167/0250 15. Todas as notas extraídas do SPED-NF-e (do contribuinte JV 148- CABIUNAS com o mesmo número de nota fiscal, data, e valor da empresa Múltipla informada na planilha) possuem descrição CFOP “outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”, código CFOP 5949, CST do pis e cofins = sem incidência. Nº das notas: 157811; 157824; 157833; 157841; 157843; ; 157845; 157854; 157858; 157864; 157871; 157874; 157875; 157876; 157877; 157878; 157879; 157881; 157891; 157895; 158003.

(...)

Também encontramos as mesmas inconsistências nas notas nº 158022, contribuinte Petróleo Brasileiro S/A, CNPJ 33.000.167/1007-50. Valor da nota = R\$ 301.669.314,73. E a nota nº 158012, valor = R\$ 3.193.241,65. Código CFOP das notas 5949. Descrição CFOP “outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”, CST do pis e cofins =sem incidência. Inconsistência:

“Cabiunas”.

No entanto, conforme detalhado pela DRJ, não ficou demonstrado que se trata de hipótese de crédito prevista na legislação de regência da não cumulatividade, a título de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso VI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso VI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I e art. 15, inciso II).

Ademais, a própria recorrente alega:

Tais operações representam a transferência de bens do antigo estabelecimento da Petrobrás para o estabelecimento do consórcio. (...)

Conforme se verifica pelas notas fiscais anexas (doc. 06), tais operações representam a transferência de bens do antigo estabelecimento da Petrobras para o estabelecimento do consórcio. (...)

Em que pese o esforço da recorrente, verifica-se que a mesma não comprova, mediante documentação hábil e idônea, que os créditos pleiteados se referem a bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos pelo consórcio para utilização no processo produtivo de bens destinados à venda. Ressalte-se que a legislação de regência veda a apropriação de créditos na hipótese de aquisição de bens não sujeitos à incidência da contribuição.

Diante disso, ausente a comprovação dos requisitos legais, não é possível acolher as alegações apresentadas pela recorrente quanto a esse ponto.

### **RABO BRANCO**

De acordo com a fiscalização, as notas fiscais apresentadas para fins de apropriação de créditos não contêm qualquer descrição dos bens ou serviços correspondentes, limitando-se a indicar a identificação do poço. Ademais, foi apontada inconsistência na documentação, consistente na menção ao poço denominado “Rabo Branco”.

A esse respeito, afirmou o despacho decisório:

“Em análise da planilha, inferimos que aqui o contribuinte pretendia demonstrar seus créditos a partir da constituição de supostos ativos, mais de acordo com a legislação, ou seja, na apresentação dos cálculos, ele apropria os créditos de “encargos de depreciação” sobre valores de supostos bens identificados por um “código ID do bem” e, na aba da planilha “bens do imobilizado”, identifica cada aquisição de bens e serviços que supostamente compuseram/constituíram esse bem. Entretanto, nesta planilha também não foram apresentadas as contas contábeis em que as aquisições de bens e serviços foram registradas, ou o bem, máquina e equipamento que sofreu a depreciação.”

Por outro lado, a Recorrente sustenta que a referida acusação não procede. Afirma que, além dos registros contábeis e das planilhas apresentadas no curso da ação fiscal, foram igualmente disponibilizados os documentos que dão suporte aos lançamentos realizados, consistentes nas respectivas notas fiscais e nos DCCs.

A D. Fiscalização, de outro lado, confessou que deixaria de analisar tais documentos, abandonando, portanto, a investigação da verdade material, por assumir a premissa equivocada de que a contabilização das despesas pela Recorrente não teria sido realizada de forma correta.

A esse respeito, acima já se encontram devidamente apresentadas as razões pelas quais não há que se falar em registro individualizado de cada item nas contas contábeis, seja porque as aquisições foram realizadas diretamente pelo consórcio – e, por isso, não poderiam ser registradas pela Recorrente como se fossem próprias, sob pena de distorção da realidade das operações –, seja em razão da legítima utilização do método contábil das unidades produzidas, para fins de verificação da taxa de depreciação.

No entanto, ao contrário do que pretende a Recorrente, não há discriminação individualizada das contas contábeis nas quais teriam sido escrituradas cada uma das aquisições dos bens que deram origem à apropriação dos créditos. Nesse contexto, não se verifica qualquer irregularidade na investigação conduzida pela autoridade fiscal.

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, a quem compete demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, a efetiva constituição do direito creditório.

Dessa forma, não é possível acolher alegações genéricas desacompanhadas de elementos probatórios suficientes para comprovar o direito ao creditamento mencionado pela recorrente.

### BLOCO LULA

A recorrente reitera que a decisão recorrida vale-se novamente de fundamentação genérica para manter a glosa dos créditos, alegando apenas que ela não teria comprovado, mediante documentação hábil e idônea, a utilização dos bens incorporados ao ativo imobilizado na produção de bens destinados à venda.

Isso, todavia, não é verdade, pois é fato incontroverso que tais ativos correspondem aos próprios sistemas de poços, os quais são, obviamente, imprescindíveis para a consecução da atividade-fim de E&P.

A apropriação de créditos de notas fiscais emitidas em períodos pretéritos (chamados de “extemporâneos” pelo despacho decisório) não apresenta qualquer irregularidade nem está atingida pela decadência, já que se trata de crédito relativo aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, apurado, portanto, conforme as quotas de depreciação obtidas pela aplicação do MUP, levando-se em consideração vida útil de cada sistema de poços.

Como explicado acima pela ora Recorrente, ao tratar do MUP, em que pese as aquisições dos referidos bens tenham ocorrido em períodos anteriores, a apropriação dos créditos de PIS e COFINS em questão só se iniciou com início da fase de produção (momento em que os ativos foram colocados em funcionamento, contando-se a partir deste marco o prazo estimado para sua utilização econômica).

Por outro lado, a Fiscalização relata que:

Bloco Lula: O contribuinte identifica 7 “bens” no referido bloco, com códigos “identificação única”: 10200844/38; 10200844/39; 10200844/40; 10200844/41; 10201254/0; 10201354/0 e 10201588/0 (não informa do que se trata o bem, fornece apenas o código).

As notas/DCC relacionadas aos “bens” com código nº 10200844/38; 10200844/39; 10200844/40; 10200844/41; 10201254/0; 10201354/0, tratam de aquisições da fase de exploração, pois os registros destes códigos de bens citados se iniciam com datas de aquisição efetuadas a partir de 02/2006 (e vão até 09/2011). A maioria das aquisições com datas anteriores inclusive à declaração de comercialidade do bloco, que ocorreu em 29/12/2010.

Em relação a esses registros, aproximadamente 97% dos valores se referem apenas a serviços, incluindo afretamentos e aluguéis (valor da porcentagem obtido a partir do filtro do CFOP igual a (-)). Dentre os valores de maior relevância estão serviços

de sondagem, serviços de transporte (de carga, de passageiro, marítimo, terrestre, logística, ...), serviços técnicos especializados...

Ou seja, trata-se na verdade de serviços realizados na fase de exploração e, os bens e serviços dessa fase não são considerados insumos. Além disso, o contribuinte só passa a pleitear seus créditos em 18/10/2016 (data de transmissão da primeira EFD-contribuições de 2015). Sendo esses valores anteriores a 10/2011, já estariam inclusive atingidos pela decadência para serem pleiteados enquanto insumos, ainda que de forma extemporânea.

Vale aqui registrar que verificamos as EFD-contribuições transmitidas pelo contribuinte dos períodos em análise (2015 a 2017) e as anteriores transmitidas de 2012 a 2014 (não foi transmitida EFD de 2011). Consideramos como data de transmissão 18/10/2016 porque nas EFD anteriores a 2015 não foi disponibilizada a data de transmissão: (...)

Em relação ao “bem” com identificação única nº 10201588/0 (bem de maior valor), com notas/DCC com datas de aquisição de 09/2011 a 06/2015, verificamos por amostragem as aquisições dos maiores fornecedores, quais sejam: Petrobras, Sumito, Saipem, Ocean, Vallourec, Confab e constatamos que todas as notas desses fornecedores foram pleiteadas em duplicidade na rubrica “outras aquisições com direito a crédito” – informado em “créditos sobre encargos de depreciação”, já analisados acima.

Aqui cabem as mesmas observações em relação a forma de apropriação dos gastos para formação de bens que sofrem depreciação ou bens que sofrem exaustão.

Lembrando que o contribuinte não disponibilizou as contas contábeis ou indicou qual o bem, máquina ou equipamento sujeito a “depreciação”. Ainda, aqui o contribuinte só se credita em dois meses (10/2016 e 11/2016), dando a entender que de fato abandonou essa forma de apropriação para passar a se creditar sobre “encargos de depreciação” na medida em que as aquisições eram incorridas – daí informa esses créditos em “outras operações com direito a crédito”

Nesse sentido, a DRJ entendeu, preliminarmente, que, não obstante as observações da Fiscalização acerca das EFD-Contribuições transmitidas e analisadas, fato contestado pela Manifestante, não se verifica prejuízo à Interessada quanto à análise do mérito dos créditos pleiteados.

Portanto, à luz da decisão recorrida e do que mais consta dos autos, caberia à Recorrente o esclarecimento das divergências apontadas, bem como a comprovação da efetiva do seu direito, o que de fato não fez.

Nesse contexto, deve ser mantida a decisão proferida pela DRJ quanto ao tema em questão.

#### **BLOCO GASPIPELINE**

A Recorrente sustenta que “GasPipeline” não se caracteriza como bloco exploratório. Afirmar tratar-se, na realidade, de consórcio constituído para a

construção de ativo específico, consistente em gasoduto submarino destinado ao escoamento da produção (Gasoduto Cabiúnas).

Ocorre que a apropriação de créditos de notas fiscais emitidas em períodos pretéritos não apresenta qualquer irregularidade, nem estaria, pela modalidade de creditamento em questão (encargos de depreciação do ativo), atingida pela decadência. Isso porque restou comprovado que a apropriação de tais créditos de PIS e COFINS só ocorreu a partir do início da fase de produção, em respeito ao critério de depreciação conforme a sua vida útil.

Neste ponto, mais uma vez o despacho decisório e, agora a DRJ, equivocam-se ao exigir a contabilização por cada aquisição efetuada, ignorando o tratamento contábil adotado no contexto do consórcio, conforme exposto no tópico “Observância do princípio da verdade material: o correto tratamento tributário não se subordina à ausência de discriminação individualizada das contas contábeis em que teriam sido escrituradas cada uma das aquisições dos bens pelo consórcio”.

Ante todo o exposto, não há dúvida de que os encargos de depreciação apurados pela Recorrente (i) serviram à manutenção das suas atividades produtivas, (ii) geraram benefícios econômicos para a Recorrente em decorrência da sua utilização em suas atividades operacionais.

Também restou demonstrado que o custo do ativo é medido de forma confiável, conforme se verifica pelos documentos apresentados durante a fiscalização, assim como a taxa de depreciação utilizada a partir do MUP observa a vida útil, sendo de rigor o reconhecimento do direito creditório.

No entanto, relata a Fiscalização que:

Bloco GasPipeline: Foi informado na planilha um bloco com o nome “gaspipeline”.

Pelo nome, infere-se que não se trata de um bloco de exploração, mas sim de um gasoduto (o contribuinte só apresentou contrato em relação ao gasoduto de Cabiunas).

Neste “bloco” só há registro de aquisição de bens e serviços de 2008, 2009 e 2010.

Como não foi apresentado nenhuma informação em relação a esse “bloco” e, como não foram apresentadas as contas em que escrituradas as aquisições, ou identificação do bem, máquina ou equipamento depreciado, não há como atestar a certeza e liquidez dos créditos pleiteados.

Ocorre que, diante da ausência de discriminação individualizada das contas contábeis em que teriam sido escrituradas cada uma das aquisições dos bens que deram origem à apropriação dos créditos, não se verifica qualquer irregularidade na investigação conduzida pela autoridade fiscal.

Nesse sentido, nego provimento ao presente tópico recursal.

## DUPLICIDADES

A Recorrente reitera que, além das supostas inconsistências, o despacho decisório também teria alegado, de forma genérica e desacompanhada de comprovação específica, que determinadas notas fiscais teriam sido pleiteadas em duplicidade. Segundo afirma, tal acusação foi indicada em relação aos seguintes casos: BMS Lula/Tupi e Iracema/Cernambi – JV 19; BMS Lula/Tupi – JV 110; BMS Iracema/Cernambi – JV 142; bem como aos Blocos Cernambi e Rio Branco.

Revisando a apuração dos créditos de PIS e COFINS apropriados para o período em questão, em especial os documentos já disponibilizados às autoridades administrativas durante o período de fiscalização, a Recorrente não identificou qualquer nota fiscal que tenha gerado a apropriação de créditos em duplicidade, tal como alegado pelo despacho decisório.

A acusação de aproveitamento de créditos em duplicidade da forma como realizada não permitiu à Recorrente compreender com a exatidão necessária a infração que lhe foi imputada e, conseqüentemente, cerceou o seu direito de defesa.

A r. decisão ora recorrida argumenta que não teria havido preterição do direito de defesa, pois, além dos comentários trazidos no corpo do despacho decisório, a D. Fiscalização teria apontado no arquivo “planilha RFB.xlsx”, as apropriações indevidas por duplicidade, detalhando as notas fiscais por número, para cada consórcio analisado.

Ainda de acordo com a r. decisão, a Recorrente teria incorrido em fruição dúplice do crédito por utilizar o mesmo número de nota para justificar dois créditos distintos, “acrescentando um número como prefixo ou sufixo ao original, parecendo se tratar de duas aquisições distintas”.

Todavia, a DRJ, além de trazer mais uma vez um fundamento totalmente novo para justificar a glosa – já que este apontamento não constou do despacho decisório, prejudicando, portanto, o direito de defesa da Autora –, não se atentou para o fato de que os sufixos indicados na sequência dos números das notas fiscais indicam o número de série do documento, seguindo o que estabelece o Ajuste SINIEF 07/05, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que instituiu o modelo da Nota Fiscal Eletrônica. Assim, a adição de sufixos trazida pela DRJ não justifica nem tampouco evidencia a suposta duplicidade alegada pela D. Fiscalização!

Nesse sentido, a recorrente solicita subsidiariamente, e em atenção ao princípio da verdade material, “requer-se seja o feito convertido em diligência, a fim de que sejam atestadas (i) a materialidade dos “créditos extemporâneos” relativos aos bens incorporados ao ativo que a D. Fiscalização reputou como submetidos à exaustão e não à depreciação; (ii) a ausência de transcurso do prazo de cinco anos para aproveitamento dos créditos; (iii) a ausência de correção monetária do crédito lançado/registrado a destempo, independente de retificação das obrigações acessórias; (iv) a ausência de qualquer prejuízo ao Erário, de modo a afastar questões/limitações de cunho meramente formal; e (v) a inexistência de fruição dúplice de créditos, mediante a análise detida das notas fiscais apontadas

pela D. Fiscalização, a fim de que, considerando a justificativa nova trazida pela DRJ, as operações possam ser diferenciadas à luz do número de série dos documentos fiscais”.

A autoridade fiscal apontou, tanto no despacho decisório quanto no arquivo “planilha 2016 2017 RFB.xlsx”, as apropriações indevidas por duplicidade em que detalha as notas fiscais por número, para cada consórcio analisado. Confirma-se, novamente, os trechos sobre a questão destacados do despacho decisório:

BMS Lula/Tupi e Iracema e Cernambi – JV 19 (...)

Também foram detectadas as seguintes notas de 2014 pleiteadas em duplicidade:

633775 e 0/633775-1; 636505 e 0/636505-1; 636675 e 0/636675-1; 636679 e 0/636679-1.

BMS Lula/Tupi – JV 110 e BMS Iracema/Cernambi – JV 142 (...)

Em 2014, assim como no bloco BMS Lula/Tupi e Iracema/Cernambi – JV 19, foram detectadas diversas notas pleiteadas em duplicidade do fornecedor Petrobras, com CNPJ identificado com 0; 33.000.167/0558-58; 33.000.167/0226-95; 33.0000.167/1007-50 e 33.000.167/1055-58. As notas foram duplicadas acrescentando-se um prefixo 0/ e um sufixo -1 ou -4 ao número da nota, por exemplo: 636679 e 0/636679-1; 31 e 0/31-4. (...)

Bloco Lula: (...)

Em relação ao “bem” com identificação única nº 10201588/0 (bem de maior valor), com notas/DCC com datas de aquisição de 09/2011 a 06/2015, verificamos por amostragem as aquisições dos maiores fornecedores, quais sejam: Petrobras, Sumito, Saipem, Ocean, Vallourec, Confab e constatamos que todas as notas desses fornecedores foram pleiteadas em duplicidade na rubrica “outras aquisições com direito a crédito” – informado em “créditos sobre encargos de depreciação”, já analisados acima. (...)

Bloco Cernambi: Aqui o contribuinte se credita de “depreciação” de “bem” cujas aquisições para sua composição foram efetivadas entre 10/2011 a 06/2015 e, assim como no bloco Lula, estas tratam das mesmas notas/DCC em relação as aquisições informadas em “outras operações com direito a crédito” – “encargos de depreciação”. A comparação para verificar a duplicidade das notas também foi feita em relação aos maiores fornecedores do bloco. Assim como no bloco Lula, também só apropria o seu crédito em dois meses (10/2016 e 11/2016). Para esse bloco valem as mesmas observações feitas no bloco Lula em relação ao “bem” com identificação única nº 10201588/0.

Resumindo: as notas de 09/2011 a 06/2015 dos blocos Lula e Cernambi (identificadas em “outras operações” como: BMS Lula/Tupi e Iracema e Cernambi – JV 19; BMS Lula/Tupi – JV 110 e BMS Iracema/Cernambi – JV 142) foram pleiteadas em duplicidade nas rubricas “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado – créditos sobre encargos de depreciação” e em “outras operações com direito a crédito”, sendo que na rubrica “créditos sobre encargos de depreciação” o contribuinte “constitui um ativo” (mas não o identifica) e o deprecia (apropria esses créditos em apenas 2 meses), enquanto que na rubrica “outras

operações” o contribuinte “deprecia” o valor das notas/DCC na medida em que adquiridas. (obs: todas as inconsistências apontadas nas notas apresentadas em “outras operações” também valem para as notas duplicadas em “encargos sobre depreciação”).

Bloco Rabo Branco: Notas de 2013 a 2015 também pleiteadas em duplicidade com notas de depreciação de “outras operações com direito a crédito”, com exceção do ano de 2016 que não foi pleiteada em “outras operações”. (...)

No entanto, a diligência não pode ser utilizada como um meio para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos. Assim, em relação ao pedido de diligência, os artigos 18 e 29 do Decreto 70.235 de 1972 revelam que a realização de diligências deve ser determinada pela autoridade julgadora apenas quando esta entender necessárias e imprescindíveis à formação da sua convicção, verbis:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

No caso concreto, conforme demonstrado pela DRJ, verifica-se que a Recorrente apropriou-se dos mesmos créditos nas rubricas “Outras Operações com Direito a Crédito” e “Máquinas, Equipamentos e Outros Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado – Créditos sobre Encargos de Depreciação”, o que evidencia a apropriação indevida de créditos em duplicidade.

Observa-se, ainda, que a Recorrente utilizou o mesmo número de nota fiscal para justificar dois créditos distintos, mediante a inclusão de prefixo ou sufixo ao número original do documento, de modo a aparentar tratar-se de aquisições diferentes.

Portanto, à luz da decisão recorrida e do que mais consta dos autos, caberia à Recorrente o esclarecimento das divergências apontadas, bem como a comprovação do seu direito, o que de fato não fez. Dessa forma, nego provimento ao tópico recursal.

**DO PEDIDO DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO: DA PRECARIEDADE E NULIDADE DO TRABALHO FISCAL E A ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO PELA DRJ**

A Recorrente pleiteia a nulidade do despacho decisório, sob o argumento de que a decisão proferida pela DRJ teria promovido indevida alteração de critério jurídico. Sustenta que, uma vez verificada tal alteração, deve ser afastado o novo fundamento utilizado para a manutenção da acusação fiscal em prejuízo do contribuinte, reconhecendo-se, por conseguinte, a nulidade do despacho decisório.

Para justificar a utilização do DW aduaneiro, a r. decisão recorrida apoia-se em justificativa completamente nova e diferente daquela apresentada pela D. Fiscalização. Segundo a DRJ, o DW aduaneiro seria, independentemente de quaisquer supostas divergências nas notas fiscais, a fonte correta a ser utilizada pela D. Fiscalização para determinar a data do embarque, para fins fiscais e de controle cambial, utilizando, para tal, interpretação da Portaria MF nº 356/1988.

Ou seja, ao contrário da D. Fiscalização que, reconhecidamente, só buscou o DW Aduaneiro por não ter se dado ao trabalho de investigar as divergências supostamente identificadas nas notas fiscais de exportação, a DRJ reputou que o DW deveria utilizado de plano em razão do argumento – inédito nos autos – de que a apuração da receita de exportação deveria ocorrer no momento do registro da declaração de exportação no Siscomex, e não no momento da emissão do documento fiscal que lastreia a operação.

Com todas as vênias, as diferentes justificativas apresentadas no despacho decisório e na r. decisão recorrida somente reforçam a precariedade do trabalho fiscal, que se baseou em informações obscuras e imprecisas contidas no DW Aduaneiro, em detrimento das notas fiscais de exportação, sem apresentar qualquer motivação plausível, senão a sua “impossibilidade” de análise.

(...)

No mais, a precariedade do despacho decisório, demonstrada acima, tornou demasiadamente oneroso o ônus da prova para a Recorrente, em nítida violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Sim, pois, a Recorrente teve extrema dificuldade para entender o racional dos cálculos realizados pela D. Fiscalização. Na verdade, a Recorrente não conseguiu recompor a receita de exportação a partir das informações oriundas do sistema DW Aduaneiro e nem compreender as supostas inconsistências em relação às informações destacadas nas notas fiscais das operações. Isso porque a Recorrente fez a composição das operações de venda para o exterior com base nas notas fiscais das operações de exportação, confrontando-as, inclusive, com as receitas registradas contabilmente, e não identificou nenhuma divergência no rateio por ela realizado anteriormente.

No entanto, conforme detalhado pela DRJ, não se configura a nulidade prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, acima transcrito. O despacho decisório foi proferido por servidor competente, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício regular de suas atribuições, atendendo aos requisitos formais e materiais necessários à sua validade. Ademais, o ato apresenta de forma clara os fundamentos fáticos e jurídicos que embasaram a decisão, fornecendo ao

contribuinte as informações necessárias à sua adequada compreensão e possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Ademais, o extenso arrazoadado apresentado em sede de manifestação de inconformidade demonstra, de forma inequívoca, que a Manifestante detinha pleno conhecimento dos fatos e fundamentos que motivaram a não homologação das compensações declaradas e o indeferimento do pedido de ressarcimento, conforme expostos no despacho decisório impugnado.

Com efeito, o exercício do direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa foi devidamente assegurado mediante a ciência do despacho decisório, devidamente motivado quanto à análise do crédito pleiteado e aos fundamentos legais que ampararam a decisão. Não se negou, portanto, à contribuinte a possibilidade de questionar o entendimento adotado pela autoridade administrativa.

De fato, com a apresentação da manifestação de inconformidade, foi franqueada à Interessada a oportunidade de apresentar sua defesa, tendo-lhe sido igualmente assegurado o direito de ver suas razões apreciadas pelo órgão revisor competente.

Nesse sentido, rejeito o pedido de nulidade.

#### **DA INCORRETA UTILIZAÇÃO DO DW ADUANEIRO PARA APURAÇÃO DE RECEITA**

A recorrente defende que “a remota hipótese de serem superados os fundamentos acima, suficientes para que seja reformada a r. decisão recorrida e declarada a nulidade do despacho decisório, deve se reconhecer o erro contido no decism ao desconsiderar as notas fiscais de exportação como fonte adequada para fins de apuração de receita de exportação”.

Com a devida vênia, a DRJ parece confundir os dois institutos, eis que a entrega de mercadoria ao exportador não é o parâmetro adotado para aferimento da consumação da compra e venda.

As informações constantes do DW Aduaneiro são imprestáveis para a apuração da receita de exportação, pois consideram parâmetros inadequados para o fim proposto e que, por consequência, são incompatíveis, para fins de comparação direta, com as informações extraídas das notas fiscais eletrônicas.

O reconhecimento das receitas de exportação, sendo praxe no mercado, se dá na data em que ocorre a formalização do ato de venda, ou seja, no momento da emissão da nota fiscal de exportação, de modo que, tal documento deve ser utilizado para suporte do registro contábil e fiscal. O acórdão recorrido incorre em grave equívoco ao pretender se valer da Portaria MF nº 356/1988 para endossar a utilização do DW Aduaneiro pela D. Fiscalização para fins de apuração da receita de exportação, uma vez que, tal ato, poderia ser utilizado somente para definição do tratamento que deve ser dado às variações monetárias resultantes do deslocamento, no tempo, entre a data de fechamento do contrato de câmbio e a data de embarque da mercadoria exportada.

(...)

Assim, por mais este motivo, resta imperiosa a necessidade de reconhecimento dos patentes equívocos perpetrados pelo acórdão recorrido, a fim de que seja declarado o total cancelamento do despacho decisório em apreço, em razão dos equívocos na reapuração das receitas de PIS e COFINS.

Todavia, tais alegações não merecem prosperar.

Isso porque a Fiscalização encontrou divergências de valores ao se comparar os valores de receita de exportação (para fins de rateio dos créditos), a partir das notas fiscais eletrônicas extraídas do SPED-NFe emitidas pelo contribuinte (CFOP 7101), com os valores de exportação disponíveis no DW Aduaneiro.

Informa que, como na relação das notas com CFOP 7101 da EFD-Contribuições não foram informados os DDE ou RE, não foi possível uma conferência mais aprofundada para detectar o porquê dessas diferenças de valores e, portanto, a Fiscalização decidiu utilizar os valores de exportação encontrados no DW Aduaneiro.

Acrescenta que os valores referentes a venda à comercial exportadora (CFOP 5501 e 6501), dispostos na EFD-Contribuições, foram utilizados para o presente cálculo do rateio tal qual informados pelo contribuinte.

Nesse sentido, em que pese o esforço da recorrente, quanto à taxa de câmbio a ser utilizada nas operações de exportação, verifica-se que a Portaria MF nº 356, de 1988, definiu que a receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

Dessa forma, conforme a legislação supracitada, a determinação da receita de exportação ocorre no momento do efetivo embarque da mercadoria destinada ao exterior, e a data do embarque, para fins fiscais e de controle cambial, é aquela averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), que é inclusive o momento da conversão da moeda estrangeira, conforme acertadamente efetuado pela autoridade fiscal a partir dos valores de exportação averbados no Siscomex, extraídos por meio do sistema DW Aduaneiro, e consolidado em planilha do arquivo “Exportação petrogal (2016 2017).xlsx”.

Diante dessas considerações, deve ser mantida a decisão da DRJ em relação ao tópico recursal.

Quanto às glosas sobre os créditos dos serviços de logística, serviço de apoio operacional, movimentação de cargas marítimas, serviço de transporte de material, serviços de

apoio marítimo e dos serviços de transbordo de petróleo, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

No que pese o respeito que nutro pela Ilustre Relatora, sirvo-me deste Voto para dela divergir pelas razões abaixo aduzidas.

Dos autos se extrai que a recorrente tomou créditos com despesas com serviços utilizados como insumos (serviços de logística, movimentação de cargas e fornecimento de mão de obra), os quais trata-se de dispêndios posteriores à finalização do processo de produção ou de prestação de serviços.

Entretanto, em observância à previsão contida no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e em observância ao que foi decidido pelo STJ, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

Sendo assim, entendo que há como considerar insumos gastos com serviços de logística, movimentação de cargas e fornecimento de mão de obra, por isso, voto por manter tais glosas.

No que diz respeito à apropriação de créditos relativos aos serviços (1) de apoio marítimo e (2) de transbordo de petróleo, coube a mim consignar o voto vencedor, em razão da decisão do Colegiado. As duas atividades encontram-se no item relativo aos serviços de logística integrado para E&P, serviço de apoio operacional, movimentação de cargas marítimas e serviços de transporte de material no despacho decisório, na decisão recorrida e no recurso voluntário, portanto, serão tratados de forma conjunta.

A recorrente sustenta que os serviços de operação das plataformas e unidades flutuantes de armazenagem e transferência de óleo, assim como dos navios aliviadores de apoio marítimo, são absolutamente imprescindíveis para a consecução da atividade de E&P, não se admitindo qualquer glosa do crédito relativo a tais despesas.

Serviços logísticos integrados E&P - “A logística de apoio offshore é responsável por movimentar todo tipo de carga necessária para a operação de exploração e produção de unidades marítimas”;

Movimentação de cargas marítimas – “atividades essenciais relacionadas ao transporte de materiais e equipamentos entre o continente e as instalações *offshore*”.

Não há como contemplar o pleito da recorrente.

Conforme aduz o recurso voluntário, não há qualquer etapa produtiva na atividade de apoio marítimo às plataformas e na atividade desempenhada pelos navios aliviadores:

297. Dentre os serviços de apoio marítimo estão compreendidas desde atividades para garantir que os bens e materiais necessários às atividades de produção possam ser recebidos a bordo e também retirados, suporte à atracação da plataforma em porto ou em estaleiro para reparos, até mesmo suporte nas atividades offshore para a realização de reparos na plataforma, apoio ao processamento e escoamento da produção de petróleo, apoio a serviços submarinos, dentre outros.

(...)

313. Somente após a conclusão do pré-processamento é que o referido bem adquire a denominação de “óleo cru” e fica armazenado em tanques, devendo ser transferido para um navio aliviador de forma contínua.

314. O navio aliviador, por sua vez, é, em regra, um petroleiro que se conecta à popa da FPSO através de dutos para receber petróleo que foi armazenado em seus tanques e transportá-lo para terminais. O gás comprimido pode ser transportado através de gasodutos e/ou reintroduzido no reservatório para extração do próprio petróleo.

Não se questiona a importância da aquisição dos serviços no processo complexo que a recorrente desempenha; contudo, não é sobre qualquer bem ou serviço, ainda que de suma relevância, que a legislação das contribuições sociais permite o desconto de crédito, senão vejamos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Consideram-se, portanto, insumos todos os bens e serviços que sejam pertinentes ou que viabilizem o processo produtivo, nesse sentido, a questão essencial, conforme definido no REsp nº 1.221.170, a análise deve se dar sob o prisma da produção.

Assim, os serviços de apoio às plataformas, com transporte de bens, de suporte à atracação da plataforma para reparos e escoamento de produção, não se consideram etapa produtiva, ainda mais quando se considera a operação dos

navios aliviadores, uma vez que, tendo-se encerrada a produção/extração, após armazenamento nos tanques, o transporte da plataforma para os terminais ocorre pós-produção.

Transcrevo a conclusão do julgador de piso sobre a matéria, por pertinente:

Feitos esses esclarecimentos, constata-se que, antes da etapa de transferência do óleo produzido na plataforma FPSO para os navios aliviadores, já houve a conclusão da produção do “óleo cru”, ao fim da etapa denominada pré-processamento. A plataforma FPSO se trata de *um navio de grande porte, com capacidade para extrair, processar e/ou armazenar petróleo e gás natural, que fica estável em um local definido.*

Confira-se observação da Manifestante a respeito dessa etapa:

*Fala-se em pré-processamento, pois o seu objetivo é armazenar o produto para ser vendido como ‘óleo cru’, mas o processamento propriamente equivalente ao refino ocorrerá em refinarias de petróleo ou unidades de processamento de gás natural, onde serão gerados diversos sub produtos a partir deste produto bruto, o ‘óleo cru’.*

Vale ainda destacar, conforme afirma a Manifestante, que ao final da etapa de pré processamento o produto se torna mercadoria, pronta para comercialização:

*A etapa de pré-processamento consiste nos esforços para transformar o hidrocarboneto extraído em produto comercializável, ou seja, mercadoria. Ela abrange os seguintes procedimentos: (i) separação água-óleo; (ii) separação gás óleo; (iii) separação de sulfetos e enxofre, todos esses misturados ou dissolvidos no óleo; (iv) equilíbrio de pressão e temperatura para ser armazenado na unidade de produção e estar apto para sua comercialização.*

E mais:

*Somente após a conclusão do pré-processamento é que o referido bem adquire a denominação de “óleo cru” e fica armazenado em tanques, devendo ser transferido para um navio aliviador de forma contínua.*

A produção de petróleo bruto (ou óleo cru), está, inclusive, dentre as atividades que compõem o objeto social da Interessada, constantes de seu Estatuto Social.

A Manifestante também cita o art. 6º, inciso XVI, da Lei do Petróleo (Lei nº 9.478, de 1997):

*Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:*

*(...)*

*XVI - Lavra ou Produção: conjunto de operações coordenadas de extração de petróleo ou gás natural de uma jazida e de preparo para sua movimentação;*

O citado artigo inclui na definição de “Lavra ou Produção” a operação de preparo para sua movimentação, e não a movimentação do petróleo ou gás natural propriamente dita, como defende a Manifestante.

Portanto, à luz do entendimento acima exposto, fica claro que, ao contrário da tese exposta na defesa, somente após a finalização da produção do petróleo bruto ou gás natural, e armazenamento em tanques, ocorrerá a conexão do navio aliviador à FPSO para escoamento da produção e transporte para os terminais, assim como os demais serviços de apoio marítimo citados pela Manifestante.

Em outras palavras, conclui-se que a etapa de transferência do bem produzido das plataformas FPSO para os navios aliviadores não faz parte do processo produtivo de extração de petróleo e gás natural, motivo pelo qual devem ser mantidas as respectivas glosas de créditos. (destaques no original)

Com efeito, o Colegiado concluiu por manter hígida a decisão recorrida e por negar provimento ao recurso quanto ao tema.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório e indeferir o pedido de diligência para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de créditos decorrentes de aluguéis de embarcações e navios de apoio, navios-sonda e plataformas.

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator