



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



|                    |                                   |
|--------------------|-----------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16682.720836/2018-70</b>       |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9303-017.360 – CSRF/3ª TURMA      |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 28 de maio de 2026                |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO CONTRIBUINTE          |
| <b>RECORRENTE</b>  | PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                  |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. FISCO. ÔNUS DA PROVA. AUTO DE INFRAÇÃO. GLOSAS DE CRÉDITO COM FUNDAMENTO JURÍDICO FRÁGIL/INSUFICIENTE.

Ao adotar fundamentos frágeis e insuficientes, e conceito restritivo de insumos, incompatível com precedente vinculante (REsp nº 1.221.170-PR), e até com excertos expostos do próprio entendimento da Fazenda, externado na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, o Fisco distanciou-se do tratamento tributário previsto nas leis de regência das contribuições não cumulativas, e não se desincumbiu do ônus probatório típico da atividade lançadora.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso, para, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3101-003.874**, de 20/08/2024 (fls. 4556 a 4570)<sup>1</sup>, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o frete de gás natural entre os estabelecimentos da empresa, por unanimidade de votos

### Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração**, para exigência de PIS e COFINS, relativa a fatos geradores de janeiro a dezembro de 2014, nos valores originais lançados de R\$ 139.948.111,07 e R\$ 638.303.127,59, respectivamente.

No termo de Verificação fiscal de fls. 551 a 574, narra-se que: (a) a empresa contrata serviço de transporte sob a modalidade firme, de maneira a garantir que o transportador esteja disponível para receber, movimentar e entregar os volumes de gás natural contratados; (b) esses contratos são realizados devido às incertezas tanto em relação aos volumes de gás natural a serem ofertados como em relação aos volumes a serem demandados, notadamente para o caso da demanda termelétrica, cujo despacho depende das diretrizes do Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS) – necessidade de geração para atendimento à demanda nacional de energia elétrica; (c) o pagamento do Encargo de Transporte pelo Carregador (PETROBRAS) ao Transportador (empresas de transportes dutoviários) constitui um compromisso de *Ship or Pay*, devendo o valor ser pago pela totalidade da Capacidade Contratada de Transporte; (d) mensalmente, a quantidade de transporte de gás requerida pelo Carregador (fiscalizada) configura o Encargo de Transporte Efetivo, e a diferença entre o Encargo Contratado e o Encargo Efetivo configura o Encargo de Transporte Não Utilizado (usualmente chamado de *Ship or Pay*); (e) a empresa alega que a parcela do “*Ship or Pay*” existente nos contratos com as empresas de transporte dutoviários é essencial para a manutenção do processo de produção da empresa, haja vista o gás natural ser insumo essencial no processo de fabricação de combustíveis, fertilizantes, geração de energia elétrica e na própria revenda para as Companhias Distribuidoras Estaduais, e que a exclusão da parcela “*Ship or Pay*” poderia importar na impossibilidade da produção destes produtos, bem como na comercialização do próprio gás natural para as Distribuidoras Estaduais de Gás Natural; (f) intimada a apresentar contratos e o embasamento legal que justificasse o cálculo de créditos sobre PIS/COFINS sobre a diferença entre a capacidade contratada e a ociosa, a empresa informou que sua tomada de créditos de PIS e COFINS sobre a parcela denominada “*Ship*

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

or Pay” fundamentou-se nos incisos II, artigos 3º das leis nº 10637/2002 e 10833/2003; (g) no entanto, tais normas restringem o aproveitamento do crédito consignando-o aos bens e serviços efetivamente utilizados/consumidos como insumos na prestação de serviços; (h) o mérito da discussão aqui não é se o transporte dutoviário de gás é essencial e relevante ou não para as atividades da fiscalizada, ou se o gás natural é ou não insumo essencial de seu processo produtivo; (i) o transporte dutoviário de gás natural pode ocorrer das seguintes formas: (i1) entre estabelecimentos da Petrobras (que não gera direito a crédito, conforme SC COSIT 99.002/2017); (i2) para um terceiro ou transporte do gás natural de um estabelecimento de um terceiro para um estabelecimento da Petrobras (frete na venda ou na compra); (j) não se pode calcular o crédito decorrente do frete na operação de venda com base na hipótese de que toda a Capacidade Contratada de Transporte será utilizada (hipótese esta que balizou os contratos de transporte dutoviário firmados), quando o que determina o crédito é somente a venda e o transporte efetivo do produto em virtude desta operação de venda (in casu, o Encargo de Transporte Efetivo) - cf. SC COSIT 22/2016.

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresentou **Impugnação**, alegando, em síntese, que: (a) a ampla defesa e o contraditório não puderam ser exercidos, de forma plena pela Impugnante em razão da confusa narração dos fatos que levaram à lavratura do Auto de Infração; (b) o contrato de transporte de gás natural no modelo em rede como o brasileiro perde sintonia em relação ao desenho típico do contrato de transporte, o que obriga a uma análise mais acurada para o devido enquadramento tributário das operações; (c) o encargo regulatório objeto da autuação, denominado parcela 'Ship or Pay', tem seu fundamento de validade na Lei nº 9.478/97 e na Resolução ANP nº 15/2014, sendo componente da tarifa do transporte do gás e, portanto, componente do preço pago pela Impugnante ao transportador, sem possibilidade de exclusão dessa parcela por acordo entre as partes; (c) a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF dispõe que para "os insumos cuja essencialidade decorra de lei, deverá ser observada a não-cumulatividade e, portanto, o direito de crédito, ainda que não interfiram diretamente na atividade fim da empresa"; (d) à medida que o encargo de capacidade (*Ship or pay*) é parcela obrigatória que compõe a tarifa de transporte do gás, o qual encontra seu fundamento em Lei e em resolução da ANP e, que sem o pagamento do preço pelo transporte restaria inviável o escoamento do gás e concretização da atividade-fim da Impugnante, há que se considerado como insumo essencial ou relevante para a produção, devendo ser reconhecido o direito ao creditamento nos termos do inciso II, artigo 3º das leis n. 10.833 e 10.637; (e) o montante correspondente à cláusula "*ship or pay*" integra formalmente o montante cobrado do carregador, não por mera liberalidade contratual, mas por imposição compulsória da legislação regulatória do setor; (f) depreende-se da leitura do auto de infração que, o equívoco da fiscalização, neste ponto, foi considerar a parcela SoP como frete e não como insumo; (g) a parcela SoP faz parte da tarifa (valor) do contrato de prestação de serviço de transporte, porém, a sua natureza não se confunde com o transporte; (h) a transportadora é remunerada de duas formas: (h1) pela prestação de serviço, com emissão do CT-e pela transportadora; e (h2) pela parcela remunerada sem a contraprestação do serviço de transporte (SoP), o qual corresponde a disponibilidade do gasoduto

(ativo da transportadora); e (i) o responsável pela fiscalização lançou em duplicidade o fato gerador referente à competência 31/12/2014.

No **julgamento de primeira instância** (fls. 4364 a 4387), em 21/08/2019, a DRJ considerou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, em síntese, sob os seguintes fundamentos: (a) não foi identificada causa de nulidade processual; (b) deve ser cancelado o valor lançado em duplicidade, relativo ao período 12/2014; (c) inexistência de previsão legal para apropriação de crédito de despesas acessórias previstas em contratos de transporte, conhecidas como "*ship or pay*", pois 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; (d) há 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; e (e) a necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só 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, sendo necessário 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.

Em **recurso voluntário** (fls. 4454 a 4530), a empresa reitera as alegações de defesa, no sentido da essencialidade e relevância do pagamento do encargo de uso do sistema (parcela *Ship or Pay*), da pacificação do conceito de insumos no CARF e da inaplicabilidade do art. 111 do CTN ao caso.

A Fazenda Nacional apresenta **contrarrazões** às fls. 4537 a 4552, defendendo a negativa de provimento *in totum* ao recurso voluntário.

No âmbito do CARF, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3101-003.874**, de 20/08/2024 (fls. 4556 a 4570), que, como exposto ao início, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o frete de gás natural entre os estabelecimentos da empresa, por unanimidade de votos, excluída a parcela *Sop*, que não é passível de creditamento.

O Contribuinte, ciente da decisão, apresentou embargos de declaração (fls. 4583 a 4592), rejeitados em definitivo pelo despacho de fls. 4600 a 4613.

### Da matéria submetida à CSRF

O **Contribuinte**, ciente da decisão do CARF, apresentou o **Recurso Especial** de fls. 4622 a 4638, em 26/03/2025, apontando divergência jurisprudencial com relação à seguinte matéria: **direito ao crédito PIS/Cofins sobre os gastos com a contratação dos encargos de reserva de capacidade de transporte, conhecido como Cláusula "Ship-or-Pay" (SoP)** (indicando como paradigma o Acórdão nº 3302-002.340).

No **exame monocrático de admissibilidade** (fls. 4712 a 4715), entendeu-se caracterizada a divergência.

Em **contrarrazões** (fls. 4717 a 4728) a Fazenda Nacional defendeu a manutenção do acórdão recorrido no item que é objeto de recurso especial.

Em 23/10/2025 o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

### Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **1ª Câmara / 3ª Seção** do CARF (fl. 4713). A divergência é patente.

O acórdão e o paradigma (Acórdão nº 3302-002.340) se referem ao mesmo sujeito passivo (PETROBRAS), e tratam do mesmo tipo de contrato, envolvendo encargo de reserva de capacidade de transporte - SoP.

No recorrido, entendeu-se que:

**“ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE. “SHIP OR PAY”. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A parcela SoP não é passível de creditamento com base no inciso II e nem do inciso IX do art. 3º, pois justamente é um gasto que ocorre independentemente do serviço de transporte prestado, não sendo um gasto com o transporte do gás natural efetivamente utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco na operação de venda, mas sim um gasto oriundo de específica condição contratual/legal para utilização dos dutos, cujo valor arrecadado tem destinação específica para cobrir custos de manutenção das fornecedoras dos dutos de transporte.” (*grifo nosso*)

E no paradigma, que:

**“TRANSPORTE FIRME DE GÁS NATURAL. ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE. “SHIP OR PAY”. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Nos contratos de Serviço de Transporte Firme, o Transportador está obrigado a programar e transportar o volume diário de gás natural solicitado pelo Carregador até a Capacidade Contratada de Transporte estabelecida no contrato. O Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte (*Ship or Pay*) é valor devido pela reserva da capacidade de transporte, independentemente do efetivo transporte da Capacidade Contratada. **Tal Encargo é devido em razão do controle tarifário pelo custo exigido na Resolução ANP nº 15/2014, que impõe a remuneração dos**

**custos arcados pelo Transportador mesmo que sem movimentar o volume total diário reservado. Assim, o SoP não configura custo à parte do contrato, mas Encargo que compõe a remuneração contratual do Serviço de Transporte Firme, de modo que gera direito ao creditamento das contribuições** ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02”. (grifo nosso)

Não há o mínimo vestígio de dúvida de que as decisões analisaram casos semelhantes da mesma empresa e chegaram a soluções diametralmente opostas.

Assim, deve ter seguimento o recurso, buscando desfecho pacificador no âmbito desta Câmara Uniformizadora de Jurisprudência, pelo que se vota pelo conhecimento do recurso.

### Do Mérito

Recorde-se que chega à cognição deste colegiado, no mérito, apenas o tema da tomada de créditos em relação a Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte (*Ship or Pay - SoP*).

Resta incontroverso nos autos que:

- (a) as atividades de extração e comercialização do gás natural envolvem um conjunto de procedimentos e operações que objetivam permitir seu transporte, distribuição e utilização, sob regime de autorização, em conformidade com a Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo) e a Lei nº 14.134/2021 (Lei do Gás);
- (b) um dos modelos de contrato de compra, venda e transporte de gás é o denominado *Ship or Pay - SoP*, no qual o carregador (agente detentor do gás natural) pagará ao transportador pela reserva de capacidade necessária à prestação do serviço de transporte, independentemente de ter ocorrido ou não o transporte de gás natural na quantidade prevista contratualmente;
- (c) assim, ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE (*SHIP OR PAY*) significa o valor devido pelo CARREGADOR ao TRANSPORTADOR pela reserva da capacidade de transporte correspondente à QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATADA para cada DIA OPERACIONAL do mês independentemente do efetivo transporte da QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATADA, sendo o seu valor o resultado da soma do ENCARGO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE com o ENCARGO DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE NÃO UTILIZADA; e
- (d) portanto, o contratante assume a obrigação de pagar um valor mínimo ainda que a entrega efetiva do bem, produto ou serviço não se concretize.

No Acórdão recorrido, esclarece-se ainda que essa obrigação decorre de atos normativos específicos, em particular, da Lei nº 9.478/1997 e da Resolução ANP nº 15/2014, sendo

caracterizado como um componente da tarifa do transporte do gás e, portanto, componente do preço pago pela contratante (no caso, a Recorrente) ao transportador, sem possibilidade de exclusão dessa parcela por acordo entre as partes, e que a referida Lei nº 9.478/1997 atribui, no inciso VI de seu art. 8º, competência à ANP para “...estabelecer critérios para o cálculo de tarifas de transporte dutoviário e arbitrar valores, nos casos e da forma previstos nesta Lei”, sendo a matéria regulamentada na Resolução ANP nº 15/2014, que dispõe, em seu art. 8º:

“Art. 8º A Tarifa de Transporte aplicável ao Serviço de Transporte Firme será estruturada, no mínimo, com base nos seguintes encargos:

I - Encargo de capacidade de entrada: destinado a cobrir os investimentos relacionados à capacidade de recebimento, e os custos e as despesas fixos da prestação do Serviço de Transporte Firme;

II - **Encargo de capacidade de transporte: destinado a cobrir os investimentos relacionados à Capacidade de Transporte;**

III - Encargo de capacidade de saída: destinado a cobrir os investimentos relacionados à capacidade de entrega;

IV - Encargo de movimentação: destinado a cobrir os custos e as despesas variáveis com a movimentação de gás”. (grifo nosso)

O Contribuinte destina o gás por ele produzido ou importado de quatro formas: (a) transferência para as Usinas Térmicas da PETROBRAS, utilizado diretamente no processo de geração e venda de energia elétrica; (b) transferência para as Fábricas de Fertilizantes da PETROBRAS, utilizado diretamente no processo de produção e venda de produtos químicos; (c) transferências para as Refinarias da PETROBRAS, utilizado diretamente no processo de produção de combustíveis; e (d) venda do gás natural para Companhias Distribuidoras Locais (concessionárias estaduais de distribuição de gás).

O acórdão recorrido analisa em dois grupos os processos aqui descritos. No primeiro grupo, que abrange os processos “a”, “b” e “c”, o acórdão recorrido registrou que:

“...correspondem ao transporte dutoviário de gás natural, quando este ainda é caracterizado como matéria prima utilizado na produção de energia, de produtos químicos ou de combustíveis, portanto **inserido no conceito de insumo do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2004**”.

**...o Fisco defende que o transporte dutoviário entre estabelecimentos da Petrobras (ou seja, nos processos de itens a, b e c) não tem direito à crédito, não entrando no mérito se este crédito é calculado sobre capacidade total contratada ou efetivamente utilizada**, pois não está diante de uma operação de venda, e o único frete/transporte que gera direito a crédito na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, como já exaustivamente visto, é o frete/transporte na operação de venda (ou compra)”. (grifo nosso)

No segundo grupo, que trata do processo descrito como “d” (venda), o acórdão recorrido informa que defende o Fisco que:

**“...o cálculo do frete de venda não pode utilizar a capacidade contratada de transporte, mas apenas o preço do transporte efetivo do produto em virtude desta operação (isto é, o Encargo de Transporte Efetivo)”. (grifo nosso)**

Na sequência, o acórdão recorrido conclui ser cabível o crédito em relação a transporte de insumos entre unidades da empresa, tema que já é pacificado neste colegiado, mormente diante do REsp nº 1.221.170-PR.

Assim, é também incontroverso que “...o transporte de gás natural entre os estabelecimentos da Recorrente é um serviço que gera direito ao crédito, nos exatos termos do que consta no inc. II do art. 3º da Leis de regência das contribuições”.

A dissidência jurisprudencial se inicia ao analisar se nesse crédito se inclui o valor do Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte (*Ship or Pay - SoP*).

O Acórdão recorrido assim se manifesta sobre o tema:

**“Passamos a discutir o principal tema, qual seja se o valor do transporte para fins de creditamento (tanto do inciso II como do IX do art. 3º) deve corresponder o preço do transporte contratado (Encargo de Transporte Contratado, que inclui o SoP) OU apenas o preço do transporte utilizado ou efetivo (Encargo de transporte efetivo, que não inclui o Sop).**

A Recorrente firmou com empresas de transportes dutoviários contratos para o transporte de gás por meio de dutos, com a cláusula SoP, deste modo deveria pagar ao transportador um determinado valor mesmo que nenhum gás fosse transportado.

No entanto, a conclusão do Fisco foi de que o crédito somente deve contemplar a venda e o transporte efetivo do produto, incluindo apenas o Encargo de Transporte Efetivo, ou seja, o valor da Capacidade Contratada de Transporte menos Encargo de Transporte Não Utilizado (o SoP). Como foram considerados despesas de serviço não prestados, não haveria previsão legal para a tomada de crédito sobre fretes não inclusos nos custos dos bens.

**...penso que a ideia da legislação dessas contribuições é permitir o creditamento daquilo que realmente está vinculado ao bem ou serviço, no sentido de efetivamente utilizado ou consumido (com transcrição dos incisos II, IV e VII do art. 3º das leis de regência das contribuições)**

**...Com isso, para fins de crédito das contribuições a título de insumos, o tratamento a ser dado à parcela da despesa relacionada à efetiva utilização dos dutos para o transporte de gás (transporte prestado) difere do tratamento a ser dispensado à parcela do gasto relativa à capacidade dos dutos não utilizada (transporte contratado).**

**A primeira é uma contrapartida por um serviço prestado. A outra, porém, não teve como contrapartida nenhum serviço, mas na verdade para cobrir os investimentos relacionados à capacidade de transporte.**

**...Assim, entendo que a parcela SoP não é passível de creditamento com base no inciso II e nem do inciso IX do art. 3º,** pois justamente é um gasto que ocorre independentemente do serviço de transporte prestado, não sendo um gasto com o transporte do gás natural efetivamente utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco na operação de venda, mas sim um gasto oriundo de específica condição contratual/legal para utilização dos dutos, cujo valor arrecadado tem destinação específica para cobrir custos de manutenção das fornecedoras dos dutos de transporte.” (*grifo nosso*)

Apesar de novo nesta Câmara uniformizadora, o tema já foi apreciado por diversas vezes pelos colegiados do CARF, recentemente, cabendo aqui registrar decisões de diversas turmas do tribunal administrativo sobre o tema.

A primeira delas foi justamente o acórdão recorrido (Acórdão nº 3101-003.874), em 20/08/2024, que concluiu unanimemente pela impossibilidade de crédito. Participaram do julgamento os Cons. Renan Gomes Rego (relator), Laura Baptista Borges, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

A segunda decisão, por colegiado distinto (3102) igualmente negou o crédito, mas por voto de qualidade:

“ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE. “SHIP OR PAY”. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A parcela “ship or pay” não é passível de creditamento pois é um gasto que ocorre independentemente do serviço de transporte prestado, não sendo um gasto com o transporte de gás natural efetivamente utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco na operação de venda, mas sim um gasto oriundo de específica condição contratual/legal para utilização dos dutos, cujo valor arrecadado tem destinação específica para cobrir custos de manutenção das fornecedoras dos dutos de transporte” (Acórdão 3102-002.761, qualidade, Rel. Cons. Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Red. Designado Cons. Fabio Kirzner Ejchel, vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Keli Campos de Lima e Joana Maria de Oliveira Guimarães, sessão de 16/10/2024. Participaram ainda do julgamento os Cons. Luiz Carlos de Barros Pereira, e Pedro Sousa Bispo - Presidente).

No início de 2025, em uma terceira turma ordinária distinta (3202), o mesmo tema passa a ser julgado favoravelmente ao Contribuinte, por maioria, em uma sequência de processos idênticos (Acórdãos nº 3202-002.339, nº 3202-002.340 -utilizado pela recorrente como paradigma da divergência- e nº 3202-002.341 - que impactou os resultados dos Acórdãos repetitivos nº 3202-002.342 e nº 3202-002.343 -, nº 3202-002.344 - que impactou os resultados dos Acórdãos repetitivos nº 3202-002.345 a nº 3202-002.355 -, nº 3202-002.356 - que impactou os resultados

dos Acórdãos repetitivos nº 3202-002.357 a nº 3202-002.359, e **nº 3202-002.360** – todos julgados em 11/02/2025, pelo mesmo colegiado, e com o mesmo resultado. Reproduzimos aqui excertos da ementa e do voto condutor do Acórdão nº 3202-002.340 (invocado como paradigma da divergência pelo recorrente), a título ilustrativo:

“TRANSPORTE FIRME DE GÁS NATURAL. ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE. “SHIP OR PAY”. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos contratos de Serviço de Transporte Firme, o Transportador está obrigado a programar e transportar o volume diário de gás natural solicitado pelo Carregador até a Capacidade Contratada de Transporte estabelecida no contrato. O Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte (Ship or Pay) é o valor devido pela reserva da capacidade de transporte, independentemente do efetivo transporte da Capacidade Contratada. Tal Encargo é devido em razão do controle tarifário pelo custo exigido na Resolução ANP nº 15/2014, que impõe a remuneração dos custos arcados pelo Transportador mesmo que sem movimentar o volume total diário reservado. Assim, o SoP não configura custo à parte do contrato, mas Encargo que compõe a remuneração contratual do Serviço de Transporte Firme, de modo que gera direito ao creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.” (**Acórdão 3102-002.340**, maioria, Rel. Cons. Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, vencidos os Cons. Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, sessão de 11/02/2025. Participaram ainda do julgamento os Cons. Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha e Aline Cardoso de Faria)

“...Em breve síntese, o objeto contratual é o transporte do gás natural no volume demandado, de forma contínua e dentro das condições estabelecidas pelos órgãos regulamentadores e fiscalizadores, pelo que a recorrente se obriga a pagar um preço, o qual é composto por vários critérios de medição, a fim de garantir tanto a continuidade quanto a exclusividade do serviço contratado.

O Serviço de Transporte é um só, e a remuneração se dá pelo pagamento dos quatro encargos estabelecidos com base na Tarifa de Transporte: Encargo de Serviço de Transporte, Encargo de Capacidade de Transporte não utilizada, Encargo de Serviço Excedente autorizado e Encargo de Serviço Excedente não autorizado, sendo que os dois primeiros compõem conjuntamente o denominado Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte (Ship or Pay).

Merece ser afastada também a conclusão das autoridades lançadora e julgadora a quo de que o SoP seria parcela recuperável, podendo o contrato ser prorrogado até que a empresa recupere seus dispêndios, uma vez que baseada em cláusulas contratuais aplicáveis em situações excepcionais de força maior, inexistindo qualquer fundamento que afaste o caráter definitivo dos pagamentos efetuados pela recorrente no caso concreto.

Diante do exposto, é inegável que o Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte (Ship or Pay) remunera o Serviço de Transporte Firme, tanto no que se

refere ao Encargo de Serviço de Transporte quanto ao Encargo de Capacidade de Transporte não utilizada, razão pela qual voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de reverter a glosa efetuada sobre os valores referentes ao pagamento na modalidade “Ship or Pay” discriminados no Bloco F100 da base de cálculo dos créditos de PIS/Cofins.

Por fim, ainda que se admitisse a interpretação de que o Encargo de Capacidade de Transporte não utilizada serviria apenas para remunerar a reserva de capacidade – o que, a meu ver, é totalmente equivocado, vez que desconsidera as peculiaridades da atividade em análise –, é certo que há um inegável oferecimento de uma utilidade específica para a recorrente, na disponibilização do gasoduto para o transporte do gás natural na quantidade reservada, o que se enquadra no conceito de serviço atualmente admitido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Neste sentido, destaco o julgamento do RE nº 651.703, em sede de Repercussão Geral, no qual o Tribunal Pleno manifestou o entendimento de que, para fins tributários, o conceito de prestação de serviço está “relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.

Assim, sendo considerada a disponibilização do sistema dutoviário, destinado a viabilizar o transporte da demanda de gás contratada, um oferecimento de uma utilidade para outrem que se enquadra no conceito de serviço, temos que o referido serviço deve ser considerado como insumo para fins de creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.”

O mesmo colegiado confirmou o entendimento majoritário em julgados posteriores:

“NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. TRANSPORTE FIRME DE GÁS NATURAL. ENCARGO DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE. “SHIP OR PAY”. POSSIBILIDADE.

As despesas relacionadas ao encargo de capacidade de transporte, componente estrutural da tarifa de transporte cobrada pelo serviço de transporte firme de gás natural, compõem a base de cálculo das contribuições não cumulativas.” (**Acórdãos 3102-003.138 a 142**, maioria, Rel. Cons. Rafael Luiz Bueno da Cunha, vencidos os Cons. Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, sessão de 09/12/2025. Participaram ainda do julgamento as Cons. Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Jucileia de Souza Lima, e Aline Cardoso de Faria)

E, ainda em 2025, a matéria foi julgada por um quarto colegiado, no CARF, em uma sequência de processos idênticos (**Acórdãos nº 3301-014.669, nº 3301-014.670** - que impactou os resultados dos Acórdãos repetitivos nº 3301-014.671 a nº 3301-014.673-, **nº 3301-014.674, nº 3301-014.675** - que impactou os resultados dos Acórdãos repetitivos nº 3301-014.676 a nº 3301-

014.679-, nº 3301-014.680, e nº 3301-014.681, todos julgados em 12/11/2025, e com o mesmo resultado, de provimento, por unanimidade - no que se refere ao tema, ao recurso do Contribuinte. Reproduzimos aqui excertos da ementa e do voto condutor do Acórdão nº 3301-014.669, a título ilustrativo:

“CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TRANSPORTE FIRME DE GÁS NATURAL. ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE. “SHIP OR PAY”. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos contratos de Serviço de Transporte Firme, o Transportador está obrigado a programar e transportar o volume diário de gás natural solicitado pelo Carregador até a Capacidade Contratada de Transporte estabelecida no contrato. O Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte (*Ship or Pay*) é o valor devido pela reserva da capacidade de transporte, independentemente do efetivo transporte da Capacidade Tal Encargo é devido em razão do controle tarifário pelo custo exigido na Resolução ANP nº 15/2014, que impõe a remuneração dos custos arcados pelo Transportador mesmo que sem movimentar o volume total diário reservado. Assim, o SoP não configura custo à parte do contrato, mas Encargo que compõe a remuneração contratual do Serviço de Transporte Firme, de modo que gera direito ao creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.” (Acórdão 3301-014.669, unânime em relação à matéria, Rel. Cons. Paulo Guilherme Déroulède, sessão de 12/11/2025. Participaram ainda do julgamento os Cons. Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Marco Unaian Neves de Miranda, Rachel Freixo Chaves, e Keli Campos de Lima)

“Pela normatização da ANP, a tarifa de transporte é a remuneração pelos serviços de transporte e deve representar a contraprestação da operação eficiente, segura e confiável do Gasoduto de Transporte, bem como para a obtenção da remuneração justa e adequada do investimento em bens e instalações vinculados à prestação do Serviço de Transporte e a respectiva depreciação e amortização da Base Regulatória de Ativos.

Por sua vez, as tarifas são estruturadas em encargos relacionados à natureza dos custos, despesas e investimentos atribuíveis a sua prestação.

Assim, não vejo como segregar determinado encargo da prestação do serviço de transporte, pois todos eles se destinam a remunerar determinado custo, despesa ou investimento necessários à prestação do serviço de transporte, devendo ser considerados todos no custo do frete, ou seja, na remuneração pelo contrato de transporte”.

Estes últimos precedentes, da Turma 3301, embora também remetam aos julgados da Turma 3202, e reproduzam sua ementa, adicionam menção a acórdão da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF (Acórdão nº 9101-002.206), que discutiu as parcelas do custo de frete na importação de gás da Bolívia, para efeito de aplicação das regras de preço de transferência, concluindo que:

“Em relação ao argumento de estarem inclusos neste preço os encargos com Capacidade Não Utilizada, como ele também foi considerado no preço de revenda, até porque o contrato foi do tipo “ship or pay”, ou seja, o custo do transporte é devido independente da utilização ou não do gasoduto, também não podem ter sido excluídos do custo de aquisição para efeito do cálculo do preço de transferência, conforme já se manifestou a decisão recorrida, no voto vencido, cujo trecho ora colaciono:

Em relação ao argumento de que o valor dos encargos de capacidade não utilizada teria de ser excluído do valor do frete, também não merece acolhida o argumento da recorrente, tendo em vista que é associado diretamente à aquisição e transporte do bem e também porque foi considerado pelo recorrente na formação do preço parâmetro.”

Portanto, há razoável acervo de julgados das turmas ordinárias sobre o tema, todos referentes a contratos “do tipo *Ship or Pay*”, envolvendo a mesma empresa (PETROBRAS), chegando os colegiados a distintas conclusões. Trata-se de legítima questão a ser pacificada no âmbito desta CSRF.

A primeira questão importante a debater se refere a qual inciso/artigo estamos a analisar, nas leis de regência das contribuições não cumulativas (10.637/2002 e 10.833/2003). O acórdão recorrido entendeu que a parcela SoP não é passível de creditamento com base no inciso II e nem do inciso IX do art. 3º, pois justamente é um gasto que ocorre independentemente do serviço de transporte prestado, não sendo um gasto com o transporte do gás natural efetivamente utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco na operação de venda, mas sim um gasto oriundo de específica condição contratual/legal para utilização dos dutos, cujo valor arrecadado tem destinação específica para cobrir custos de manutenção das fornecedoras dos dutos de transporte.

O Contribuinte, em suas peças recursais, defende o direito ao crédito com base no inciso II do art. 3º, que foi exatamente o inciso utilizado como fundamento nos precedentes do CARF favoráveis à empresa.

Estamos aqui a tratar de contratos de gás, e não de energia elétrica, mas é importante recordar que, recentemente, foi aprovada a Súmula CARF nº 224:

**“SÚMULA CARF Nº 224** (Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/08/2025 - vigência em 01/09/2025)

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, **somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida** nos estabelecimentos da pessoa jurídica, **não se enquadrando nesse conceito** outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou **a demanda contratada**.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.”

No caso da energia elétrica, há inciso específico nas leis de regência (III) que traz expressa exigência que a energia seja **consumida** nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Isso, inclusive, norteou a Súmula CARF nº 224, que, no entanto, não restringiu seu teor ao referido inciso III.

Entendemos que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não criaram leque de opções cumulativas de crédito, podendo o contribuinte, para um mesmo gasto, escolher este ou aquele inciso. Assim, condenamos veementemente a linha argumentativa de que o contribuinte pode postular o crédito com base em múltiplos incisos. A solicitação do crédito deve deixar claro o inciso em apreço, não cabendo ao colegiado proceder voluntariosamente a análise com base em inciso distinto, sob pena de desvirtuar o próprio pedido do Contribuinte feito no processo.

Nesse cenário, o inciso II do art. 3º, popularmente conhecido como o referente a “insumos”, não trata de energia elétrica, que está contemplada especificamente no inciso III.

Portanto, não vemos relação entre o presente caso e a Súmula CARF nº 224, cabendo a análise exclusivamente com base no inciso II, onde não consta expressamente a palavra “consumida”, mas a designação “**bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**”. Recorde-se ainda que não há inciso específico para gás, ou transporte de gás.

A inexistência de inciso específico, no entanto, não é óbice para que se tome o crédito com base no próprio inciso II, desde que atendidos os requisitos ali dispostos (utilização como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda) e as premissas fixadas de forma vinculante pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR, atreladas a essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Assim, ainda que não previstas em inciso específico das leis de regência, e não façam parte do que se imaginaria de forma restritiva como “consumidas” no processo de produção, despesas como “remoção de resíduos no parque fabril” (v.g., Acórdão nº 9303-017.057 – unânime em relação ao tema) e “equipamentos de proteção individual” - tema já até sumulado, recentemente (Súmula CARF 244) pacificamente geram créditos das contribuições não cumulativas, no entender desta Câmara Superior.

O que esses itens possuem em comum é visualizado no que o citado precedente vinculante do STJ (que corresponde ao Tema Repetitivo 779) denomina de “tese de subtração”, que revela a imprescindibilidade do bem ou serviço, que, subtraído, inviabilizaria o próprio processo produtivo.

Buscando aclarar o precedente vinculante do STJ, foi editada a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, da qual se reproduzem os seguintes excertos, julgados pertinentes:

“...14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a **imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva**, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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

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

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

...22. Ainda segundo o Ministro Napoleão, adotando-se o entendimento esposado por Hugo de Brito Machado em parecer, o creditamento não consistiria em benefício fiscal, tampouco seria causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, nem representaria dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de forma que não precisaria ser necessariamente interpretado de forma literal ou restritiva, como está no art. 111 do CTN.

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

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio *sine qua non*” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à

atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim.

...48. A Ministra Regina Helena Costa esclareceu em seu voto que o item atende ao critério da **essencialidade** quando configura elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, minimamente, **quando sua falta prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência**. É, portanto, essencial é o item, dentro do processo produtivo, do qual dependa “intrínseca e fundamentalmente” o produto ou serviço.

49. Já o item **relevante**, ainda no escólio da Ministra Regina Helena Costa, é aquele cuja finalidade, **conquanto não seja indispensável** à elaboração do próprio produto ou serviço **integra o processo de produção, ou pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal**. Nesse passo, a Ministra entendeu que o critério da relevância seria mais abrangente que o da pertinência (que havia sido proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques), na medida que esta seria caracterizada pelo emprego na produção ou na execução do serviço.

...51. **O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa**. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.” (*grifo nosso*)

Assim, fixadas as balizas para a interpretação do que se entende como insumo na legislação que rege as contribuições não cumulativas, cabe verificar se, nos contratos celebrados pelo Contribuinte, os gastos com a contratação dos encargos de reserva de capacidade de transporte - Cláusula “*Ship-or-Pay*” (SoP) são, de fato, imprescindíveis ao processo produtivo ou à atividade principal da empresa.

Nessa faina, recorreremos, inicialmente, a uma das alegações recursais mais relevantes - a de que a contratação obedeceria determinação normativa, derivada da competência legal atribuída à ANP, e da publicação da Resolução ANP nº 15/2014 (hoje já revogada pela Resolução ANP 991/2026, que mudou substancialmente a metodologia de cálculo, mas não se

aplica ao período em análise no presente processo). Convém reproduzir alguns excertos de tal norma que podem auxiliar na identificação do tratamento a ser dado a SoP:

“Considerando que o inciso VI do Art. 8º e o § 1º do Art. 58 da Lei nº 9.478, de 06 de agosto de 1997, determinam que **cabe à ANP estabelecer critérios para o cálculo de tarifas de transporte dutoviário, assim como arbitrar seu o valor e a forma de pagamento**, caso não haja acordo entre as partes, cabendo-lhe também verificar se o valor acordado é compatível com o mercado;

...Art. 1º Constitui **objeto da presente Resolução estabelecer**:

I - os **critérios para cálculo das Tarifas de Transporte referentes aos Serviços de Transporte firme, interruptível e extraordinário de gás natural**; e

II - o procedimento para a aprovação das propostas de Tarifa de Transporte de gás natural encaminhadas pelos Transportadores para os Gasodutos de Transporte objeto de autorização.

Art. 2º Ficam estabelecidas as seguintes definições para fins desta Resolução:

...II - **Capacidade de Transporte**: volume máximo diário de gás natural que o Transportador pode movimentar em um determinado Gasoduto de Transporte;

III - **Capacidade Contratada de Transporte**: volume diário de gás natural que o Transportador é obrigado a movimentar para o Carregador, nos termos do respectivo contrato de transporte;

IV - **Capacidade Disponível**: parcela da capacidade de movimentação do Gasoduto de Transporte que não tenha sido objeto de contratação sob a modalidade firme;

V - **Capacidade Ociosa**: parcela da capacidade de movimentação do Gasoduto de Transporte contratada que, temporariamente, não esteja sendo utilizada;

VI - Carregador: agente que utilize ou pretenda utilizar o serviço de movimentação de gás natural em Gasoduto de Transporte, mediante autorização da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP;

...-IX - **Contrato de Serviço de Transporte**: qualquer contrato firmado entre o Carregador e o transportador para prestação de serviço de transporte, incluindo seus aditivos;

...-XVI - **Serviço de Transporte Firme**: Serviço de Transporte no qual o Transportador se obriga a programar e transportar o volume diário de gás natural solicitado pelo Carregador até a Capacidade Contratada de Transporte estabelecida no contrato com o Carregador;

XVIII - **Tarifa de Transporte**: valor a ser pago pelo Carregador ao Transportador pelo Serviço de Transporte, em conformidade com o disposto no Contrato de Serviço de Transporte celebrado entre as partes, o qual dispõe sobre as regras e condições específicas da contratação do serviço;

XIX - **Tarifa Compartilhada**: tarifa de transporte calculada com base nos custos, despesas e investimentos relacionados à Capacidade de Transporte existente somados aos custos, despesas e investimentos relacionados à Capacidade de Transporte resultante de ampliação da capacidade de transporte;

XX - **Tarifa Incremental**: tarifa de transporte calculada com base nos custos, despesas e investimentos relacionados exclusivamente à Capacidade de Transporte resultante de ampliação da capacidade de transporte;

... Art. 8º A **Tarifa de Transporte aplicável ao Serviço de Transporte Firme** será estruturada, no mínimo, com base nos seguintes encargos:

I - **Encargo de capacidade de entrada**: destinado a cobrir os investimentos relacionados à capacidade de recebimento, e os custos e as despesas fixos da prestação do Serviço de Transporte Firme;

II - **Encargo de capacidade de transporte**: destinado a cobrir os investimentos relacionados à Capacidade de Transporte;

III - **Encargo de capacidade de saída**: destinado a cobrir os investimentos relacionados à capacidade de entrega;

IV - **Encargo de movimentação**: destinado a cobrir os custos e as despesas variáveis com a movimentação de gás.

Parágrafo único. A parcela dos custos e despesas fixos relacionados à capacidade de entrega, de forma compatível com sua natureza, pode ser alocada no encargo de capacidade de saída.

...Art. 11. **A Tarifa de Transporte aplicável ao Serviço de Transporte Firme deve ser utilizada como referência para a determinação das Tarifas de Transporte aplicáveis aos demais Serviços de Transporte.**

... Art. 23. As **Tarifas de Transporte** aplicáveis a qualquer tipo de Serviço de Transporte, assim como seus critérios de reajuste, **deverão ser comunicadas à ANP** pelos Transportadores **e divulgadas ao mercado** em link na página principal do sítio eletrônico do Transportador, com acesso livre a qualquer interessado.

Art. 24. O **não atendimento ao disposto nesta Resolução sujeita o infrator às sanções administrativas** previstas na Lei nº 9.847, de 26 de outubro de 1999 e no Decreto nº 2.953, de 28 de janeiro de 1999 ou em legislação que a substitua, sem prejuízo das penalidades de natureza civil e penal.” (*grifo nosso*)

Pelo Termo de Verificação Fiscal (fls. 561 a 574), esclarece-se que “a PETROBRAS contrata serviço de transporte sob a modalidade firme, de maneira a garantir que o transportador esteja disponível para receber, movimentar e entregar os volumes de gás natural contratados” e que “o pagamento do Encargo de Transporte pelo Carregador (PETROBRAS) ao Transportador (empresas de transportes dutoviários) constitui um compromisso de Ship or Pay”, ou seja, “tal valor será pago pela totalidade da Capacidade Contratada de Transporte”. A diferença entre o

Encargo Contratado e o Encargo Efetivo configura o **Encargo de Transporte Não Utilizado (usualmente chamado de Ship or Pay)**.

Narra ainda a fiscalização no TVF que:

“A fiscalizada alega que a parcela do “Ship or Pay” existente nos contratos com as empresas de transporte dutoviários é **essencial** para a manutenção do processo de produção da empresa, haja vista o gás natural ser insumo essencial no processo de fabricação de combustíveis, fertilizantes, geração de energia elétrica e na própria revenda para as Companhias Distribuidoras Estaduais. Alega, ainda, que **a exclusão da parcela “Ship or Pay” poderia importar na impossibilidade da produção destes produtos, bem como na comercialização do próprio gás natural para as Distribuidoras Estaduais de Gás Natural.**” (grifo nosso)

O argumento principal da fiscalização é o seguinte:

“Em resposta ao Termo de Intimação nº 08 (RESP\_TIF\_08 CARTA AIF – 0136 2018), a fiscalizada justifica que sua tomada de créditos de PIS e COFINS sobre a parcela denominada “Ship or Pay” fundamentou-se nos incisos II, artigos 3º das leis nº 10637/02 e 10833/03.

Ora, à luz das normas acima citadas, está cristalino que esses dispositivos restringem o aproveitamento do crédito consignando-o aos bens e serviços **efetivamente utilizados/consumidos** como insumos na prestação de serviços.

Dessa forma, a pretensão da fiscalizada em tomar créditos de insumos na prestação de serviços ligados ao pagamento de gás natural por gasodutos capacidade não utilizada, decorrente do modelo de negócios ship or pay, não encontrou amparo na legislação que rege a matéria”.

Parece o fisco, a partir do exposto, entender que enquadram-se no inciso II apenas os insumos **“efetivamente utilizados/consumidos”**, ainda que sejam essenciais e relevantes. É o que o fisco sustenta também no TVF:

**“Nem se alegue a essencialidade ou a imprescindibilidade** na tomada de créditos sobre a parcela denominada “Ship or Pay”. **Não há como aceitar uma cláusula contratual pactuada entre as partes (mera liberalidade) possa elidir o prescrito na legislação tributária.** Tampouco, criar critérios para se considerar que um determinado gasto ou despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo de créditos descontáveis das exações devidas.

Ressalte-se que o mérito da discussão aqui não é se o transporte dutoviário de gás é essencial e relevante ou não para as atividades da fiscalizada, ou se o gás natural é ou não insumo essencial de seu processo produtivo.

O que se discute aqui é **como calcular o crédito de PIS/COFINS sobre a despesa do serviço de transporte dutoviário de gás natural.**”

Assim, parece o fisco entender que, ainda que fosse essencial e/ou relevante, o montante pago a título de *Ship or Pay* não asseguraria crédito de PIS e COFINS. E que a empresa

seria livre para pactuar seus contratos de transporte de outra forma. A partir de tais premissas, passa a tratar a situação como transporte de produtos quaisquer, em elaboração ou acabados entre estabelecimentos, invocando a Solução de Consulta anterior ao REsp nº 1.221.170-PR. Agrega a fiscalização, por fim, ainda a analogia (por nós aqui já afastada) com a energia elétrica, parecendo ignorar que há inciso específico a tratar do tema, onde, efetivamente, a palavra **consumida** está presente.

De fato, não consigo visualizar no comando do inciso II, referente a insumos, a palavra “**consumida**”, e tal verbete não é necessariamente sinônima de “utilizada”, como se sustenta no lançamento.

Tenho, assim, que o principal fundamento da fiscalização para desclassificar a despesas do inciso II, além de frágil, parece confrontar o entendimento menos restritivo que adveio do multicitado REsp nº 1.221.170-PR, que, como aqui consignamos, afasta-se do conceito restritivo presente em instruções normativas que tratavam de “contato físico ou desgaste”, e caminha para a essencialidade / relevância, sugerindo como *check* prático o referido “teste de subtração”.

Não vejo, no lançamento, argumentos que aprofundem a afirmação de que o tipo de contratação resulta de mera liberalidade da empresa (como reproduzido no TVF). Pelo contrário, percebo que a matéria é detalhadamente regulada pela ANP, com regras vinculantes aos contratantes e sanções em caso de descumprimento.

Assim, entendo que a fiscalização não logrou apresentar argumentos jurídicos consistentes que afastem os gastos atrelados a “SoP” do conceito de insumos estabelecido pelo STJ de forma vinculante, e aplicados por esta Câmara Superior.

Ao adotar conceito restritivo de insumos, incompatível - a nosso ver- com o precedente vinculante, e até com os excertos expostos do próprio entendimento da Fazenda externado na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, o Fisco distanciou-se do tratamento tributário previsto nas leis de regência das contribuições não cumulativas, e não se desincumbiu do ônus probatório típico da atividade lançadora.

Destaque-se, contudo, que não se está a afirmar aqui, necessariamente, que tais despesas (“*Ship or Pay*” - *SoP*) se qualificariam como insumos em qualquer situação de transporte de gás, mas, simplesmente, a reconhecer que as razões de glosa adotadas pelo fisco no caso concreto são juridicamente frágeis, insuficientes para que se sustente o lançamento.

### Conclusão

Pelo exposto, voto pelo **conhecimento** do recurso, e, no mérito, pelo seu provimento.

(documento assinado digitalmente)

ACÓRDÃO 9303-017.360 – CSRF/3ª TURMA

PROCESSO 16682.720836/2018-70

Rosaldo Trevisan

DOCUMENTO VALIDADO