



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720857/2022-71
ACÓRDÃO	3202-002.340 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETRÓLEO BRASILEIRO S. A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PRINCÍPIO DA LIVRE CONVICÇÃO FUNDAMENTADA.

Não há que se falar em nulidade do v. acórdão recorrido, quando as questões decididas pelo r. decisum foram devidamente motivadas, observando o princípio da livre convicção fundamentada.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. SUPERAÇÃO. MÉRITO FAVORÁVEL À RECORRENTE.

Identificada a nulidade da decisão recorrida por vício de motivação, deixa-se de pronunciá-la em face da possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade (art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972).

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS DE REPOSIÇÃO E MANUTENÇÃO. PARADAS PROGRAMADAS. BENS PRÓPRIOS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Os bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado, em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, cuja utilização implique aumento de vida útil do bem superior a um ano, inclusive os gastos com paradas programadas, permitem a apropriação de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS na modalidade de bens incorporados ao ativo imobilizado, nos termos do artigo 3º, inciso VI, c/c §1º, inciso III, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

NÃO CUMULATIVIDADE. PARADAS PROGRAMADAS (MANUTENÇÕES) EM BENS DE TERCEIROS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas com manutenções realizadas em bens de propriedade de terceiros não geram direito a crédito com base no art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/2003, cujo escopo são os bens próprios incorporados ao ativo imobilizado (adquiridos ou fabricados).

NÃO CUMULATIVIDADE. PLATAFORMAS MARÍTIMAS. BENFEITORIAS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dão direito a crédito sobre os encargos de depreciação as benfeitorias realizadas em plataformas marítimas, que têm natureza de embarcação (art. 2º da Lei nº 9.537/1997) e não de imóvel, única espécie de bem em relação a qual a legislação permite o creditamento sobre encargos de depreciação decorrente de benfeitorias.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. INSUMO. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A não comprovação de que os serviços portuários estão inseridos na atividade produtiva impossibilita sua inclusão na base de creditamento das contribuições a título de insumos.

AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

O afretamento de embarcações utilizadas nas atividades da empresa dá direito ao crédito das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

AFRETAMENTO DE AERONAVES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O afretamento de aeronaves utilizados nas atividades da empresa não dá direito ao crédito das contribuições ao PIS e da COFINS a título de insumos, pois estes somente contemplam aquisição de bens ou serviços, e não a locação, de que é espécie o afretamento. Por sua vez, o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 também não é aplicável à espécie, pois trata de “prédios, máquinas e equipamentos”.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (1) por unanimidade, em reverter as glosas (a) sobre os gastos descritos como afretamento de embarcações; (b) sobre os gastos descritos como despesas de utilização dos gasodutos LULA-MEXILHÃO e CABIÚNAS 1, discriminados na coluna “0200_DESC_ITEM” do Bloco F100; e (c) sobre a cota de depreciação das despesas ativadas intituladas paradas programadas sobre bens próprios. Acompanhou a Relatora, pelas conclusões, em relação aos gastos com afretamento de embarcações o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha. (2) Por maioria de votos, em reverter as glosas (a) sobre os gastos descritos como alimentação e hotelaria e (b) sobre os valores referentes ao pagamento na modalidade “Ship or Pay” discriminados no Bloco F100 da base de cálculo dos créditos de PIS/Cofins. Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento ao recurso nas matérias. (3) Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas (a) sobre as despesas portuárias com aquisição de serviços descritos como rebocadores portuários e movimentação marítima de cargas e (b) sobre os gastos descritos como afretamento de aeronaves. Vencida a Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora), que dava provimento ao recurso nas matérias. (4) Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre as despesas paradas programadas em bens de terceiros e benfeitorias em bens de terceiros, listadas no Bloco

F120. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora), Juciléia de Souza Lima e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso nas matérias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha- Redator designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: 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

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório da decisão recorrida, que passo a reproduzir:

Trata o presente processo de Autos de Infração da contribuição ao PIS e da Cofins (fls.

2.938/2.951), lavrados em nome do contribuinte em epígrafe pertinentes à falta de recolhimento das contribuições nos períodos de apuração entre 01/2018 e 12/2018, ambos acrescidos de multa de ofício e de juros de mora, conforme abaixo discriminado:

COFINS R\$ 1.097.059.677,07 JUROS DE MORA (calculados até 09/2022) R\$ 258.708.554,45 MULTA PROPORCIONAL R\$ 822.794.757,77 TOTAL R\$ 2.178.562.989,29 PIS R\$ 238.178.070,33 JUROS DE MORA (calculados até 09/2022) R\$ 56.167.142,67 MULTA PROPORCIONAL R\$ 178.633.552,71. TOTAL R\$ 472.978.765,71.

No Termo de Verificação Fiscal acostado às fls. 2.893/2.936, onde foi exposta a legislação aplicável ao caso, foram relacionados os pontos motivadores dos lançamentos dos quais podemos destacar os seguintes:

- DO SUJEITO PASSIVO:

A companhia ora submetida a procedimento de fiscalização, Petróleo Brasileiro SA Petrobras, é pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de sociedade anônima, doravante denominada Petrobras, com sede no Rio de Janeiro, tem como objeto social, nos termos do artigo 3º de seu Estatuto Social em vigor (fls. 1.878 a 1.899), a fabricação de produtos do refino de petróleo:

- DO ESCOPO DO PROCEDIMENTO FISCAL O procedimento fiscal, respaldado pelo TDPF nº 07.1.85.00-2021-00009-8, foi instaurado com o escopo de verificar se o montante dos créditos da Contribuição para o PIS (fatos geradores a partir de 01/12/2002, Lei 10.637/2002 e alterações) e da Cofins (fatos geradores a partir de 01/02/2004, Lei 10.833/2003 e alterações e IN SRF 458/04), ambos decorrentes da não cumulatividade, foram apurados corretamente pelo sujeito passivo.

Cotejando-se, então, as descrições dos produtos e serviços adquiridos, inscritas nos documentos comprobatórios das aquisições selecionadas, com as descrições declaradas nos registros das EFD Contribuições, não se verificou nenhuma discrepância significativa, conformando-se os valores declarados integralmente aos documentos comprobatórios.

Entre as aquisições selecionadas, pontuaram-se, então, aquelas consideradas não condizentes com o conceito de insumos, segundo o Parecer Cosit/RFB nº 05/2018 e a jurisprudência administrativa exarada pelas Delegacias de Julgamento da RFB.

Dessa forma, considerou-se indevido o enquadramento como insumos as espécies de despesas relacionadas a seguir por tipo de glosa e detalhadas em planilhas constantes do anexo deste TVF:

1. DESPESAS COM CONTRATOS DO TIPO "SHIP OR PAY Identificaram-se no Bloco F100 despesas com aquisição de serviços cuja descrição foi informada como "Transp.prod.terminais/dutos SHIP or PAY".

Os contratos do tipo "Ship or Pay" são contratos em que o contratante assume a obrigação de pagar um valor mínimo estipulado ao contratado ainda que a entrega efetiva do bem, produto ou serviço não se concretize ou venha a se concretizar em valor inferior ao mínimo estipulado.

Assim, quando o sujeito passivo paga despesas de transporte de produtos por terminais na modalidade "Ship por Pay", está pagando por um serviço, na realidade, não prestado, já que, efetivamente não houve transporte de carga com custo de frete incluso, mas tão somente um encargo pela capacidade não utilizada, decorrente desta modalidade de negócios.

Não existe na legislação previsão legal para tomada de crédito de PIS/Cofins sobre fretes. O custo do frete passa ser dedutível quando incluso no custo de bens, produtos e serviços adquiridos para produção de bens e prestação de serviços.

Esse entendimento é confirmado no Acórdão nº 12-109.764, da 17ª Turma da DRJRJO, de 21 de agosto de 2019, parcialmente reproduzido abaixo:

Por meio do TIFP, intimou-se a Petrobras a apresentar as cópias dos contratos referentes às aquisições de serviços constantes do Bloco F100 com a descrição de pagamento pela modalidade de "Ship por Pay", discriminando os valores correspondentes ao pagamento da cláusula "Shi por Pay", além de juntar as cópias dos respectivos comprovantes de pagamentos.

A Petrobras informou que todos os valores constantes do Anexo I do TIF nº 1 referem-se a pagamento da cláusula "Ship or Pay", ou seja, a encargo de capacidade não utilizada (planilha de fl.19).

Da análise das cópias dos contratos apresentadas, concluiu-se que se trata de contratos da mesma natureza daqueles que foram objetos do referido Acórdão nº 12-109.764 de 2019, ostentando as mesmas cláusulas financeiras com pagamento pela modalidade de "Ship or Pay" (vide fls. 31, 172 e 173, 304 e 305, 683 e 684, 856 e 857, 1096 e 1.097, 1221 e 1.222, 1529 e 1.530, 1.620 e 1921).

Os documentos apresentados em respostas aos TIFP encontram-se anexados aos autos:

Desta forma, impõe-se a glosa de todos os valores referentes ao pagamento na modalidade "Ship or Pay" discriminados no Bloco F100 da base de cálculo dos créditos de PIS/Cofins, conforme consolidado a seguir:

2. DESPESAS COM PARADAS PROGRAMADAS, PARADAS PROGAMADAS EM BENS DE TERCEIROS E BENFEITORIAS EM BENS DE TERCEIROS.

Identificaram-se no Bloco F120 despesas com aquisição de serviços descritos como:

- Gastos vinculados a paradas programadas
- Paradas programadas em bens de terceiros
- Benfeitorias em bens de terceiros - plataformas

Por meio do TIF nº 0.340/2021, intimou-se o sujeito passivo a informar o seguinte:

- Em relação às despesas constantes do arquivo denominado "Bloco F120 EFD Contribuições", indicar a base legal do registro contábil destes gastos no ativo imobilizado e da consequente apuração de despesas de depreciação/amortização e sua inclusão na base de cálculo dos créditos da contribuição ao PIS e da Cofins não cumulativos.

- Ainda sobre essas despesas do Bloco F120, que estão divididas em 03 (três) tipos como se segue, informar para cada tipo quais as atividades operacionais realizadas, como os gastos são contabilizados, a forma de cálculo das despesas de depreciação/amortização, se tais gastos são realizados por força de obrigação legal ou contratual, trata-se serviços realizados em bens próprios e/ou de terceiros e qual a sua aplicação no processo produtivo.

Obs.: A Petrobras, nessa planilha de fl. 1.716, indicou, na coluna "AG", como atividade operacional "parada Programada" e relacionou, na coluna "AH", as seguintes aplicações no processo produtivo:

- Exploração e Produção
- Geração de Energia Elétrica

Com base na informação prestada pela Petrobras, verifica-se que este pretende incluir na base de cálculo

dos créditos da contribuição para o PIS e da Cofins as despesas com manutenção e reparos de bens incorporados ao ativo imobilizado.

Ainda que devidamente registrados esses gastos e suas respectivas depreciações/amortizações na contabilidade, a legislação que rege essas contribuições não autoriza a tomada de crédito sobre gastos com manutenção e reparos de bens incorporados ao ativo imobilizado, mas tão somente com os gastos de aquisição desses bens.

Esse entendimento é confirmado no Acórdão nº 12-108.151, da 17ª Turma da DRJRJO, de 18 de junho de 2019, parcialmente reproduzido abaixo:

Desta forma, impõe-se a glosa de todos os valores referentes ao pagamento nas modalidades Paradas Programadas, Paradas Programadas em Bens de Terceiros e Benefitorias em Bens de Terceiros discriminados no Bloco F120 da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS e da Cofins, conforme consolidado a seguir:

3. DESPESAS PORTUÁRIAS Identificaram-se nos Blocos A100-170 e F100 despesas com aquisição de serviços descritos como:

Verificou-se que a descrição dos itens das notas fiscais apresentadas pela Petrobras, selecionadas por amostragem, a partir dos registros do Bloco A100-170, pelo critério de maiores valores de cada tipo de despesa selecionada para glosa, conforme intimação, conferem com as constantes nesses registros.

Confirmado tratar-se de despesas portuárias, impõem-se a glosa de tais despesas da base de cálculo dos créditos de PIS/Cofins, dado que, posteriores ou anteriores à produção, não constituem insumo de produção, como se depreende do Acórdão nº 106-005.508 da 6ª Turma da DRJ/06, de 19 de novembro de 2020, reproduzido a seguir:

4. DESPESAS COM PROJETOS Identificaram-se nos Blocos A100-170 e F100 despesas com aquisição de serviços descritos como:

- Projetos Oleodutos/Gasodutos Marítimos
- PROJETOS SIST.PROCESS. PETROLE
- PROJETOS ENGENHARIA DE AVALIAC
- PROJETOS TUBULAÇÕES EQUIP.E C
- Projetos / Estudos submarinos
- PROJETOS SISTEMA DE GAS NATURA
- PROJETOS DE SIST. AUTOMAÇÃO IN
- PROJETOS SISTEMAS DE GERAÇÃO D
- Projetos de proteção catódica

Verificou-se que a descrição dos itens das notas fiscais apresentadas pela Petrobras, selecionadas por amostragem, a partir dos registros do Bloco A100-170, pelo critério de maiores valores de cada tipo de despesa selecionada para glosa, conforme intimação, conferem com as constantes nesses registros.

Confirmado tratar-se de despesas de detalhamento e execução de projetos, que equivalem à serviços de consultoria técnica, impõe-se a glosa de tais despesas da base de cálculo dos créditos de PIS/Cofins por não constituir insumos de produção, como se depreende do Acórdão nº 14-75.002 da 11ª Turma da DRJ/POR, de 21 de novembro de 2017, reproduzido a seguir:

No mesmo sentido temos o Acórdão nº 14-66.305 da 11ª Turma da DRJ/POR, de 07 de junho de 2017, que considera os gastos não diretamente aplicados na fase de produção como não passíveis de inclusão na base de cálculo dos créditos de PIS/Cofins, sobretudo, aqueles dispêndios ocorridos em fase anterior ou posterior à fase de produção. O referido acórdão cita como base a Solução de Consulta nº 174, da SRRF/8ª RF/Disit, de 22 de maio de 2009, cuja ementa é:

Desta forma, impõe-se glosar da base de cálculo dos créditos dedutíveis de PIS/Cofins as despesas identificadas nos Blocos A100-170 e F100 com as descrições acima enumeradas, conforme consolidadas nos quadros a seguir:

5. AFRETAMENTO DE AERONAVES E DE EMBARCAÇÕES As embarcações e aeronaves possuem um regramento específico para inclusão na base de cálculo dos créditos de PIS/Cofins no regime não cumulativo, havendo previsão legal para aproveitamento de créditos somente se o afretamento for contratado no exterior e na hipótese de pagamento dessas contribuições na importação, o que na prática não ocorre, pois, as alíquotas foram reduzidas a zero.

É incabível, portanto, a inclusão, sob tal enquadramento, dos gastos com serviços adquiridos identificados no Bloco F100 com as descrições abaixo e consolidados no quadro seguinte:

6. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA ALIMENTAÇÃO Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 ...

Por conseguinte, considerou-se indevida a inclusão, sob tal enquadramento, dos gastos com "Alimentação" na composição da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS e da Cofins, conforme consolidado no quadro a seguir e detalhado em planilha anexa os respectivos valores, ...

7. DESPESAS COM EXPORTAÇÕES SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 99007, DE 03 DE AGOSTO DE 2018 ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EMENTA: TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA.

No regime de apuração não cumulativa, não geram direito a crédito da Cofins os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

(VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 3, DE 20 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 24 DE JANEIRO DE 2017.) Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX e § 2º, II, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14; Constituição Federal, art. 195, § 12.

Por conseguinte, considerou-se indevida a inclusão, sob tal enquadramento, dos gastos com fretes vinculados à conta contábil "Despesas com Exportações" na composição da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS e da Cofins,

conforme consolidado no quadro a seguir e detalhado em planilha anexa os respectivos valores, constando às fls. 2.105 a 2.146 as notas fiscais de maiores valores.

8. DIREITO DE PASSAGEM / PERMISSÃO DE USO ACÓRDÃO N° 12-108.151, DA 17ª TURMA DA DRJ/RJO, DE 18 DE JUNHO DE 2019 ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS E EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO.

IMPOSSIBILIDADE.

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

(...)Por conseguinte, considerou-se indevida a inclusão, sob tal enquadramento, dos gastos cuja descrição (coluna "0200_DESC_ITEM" do Bloco F100) é "Direito de Passagem / permissão de uso", na composição da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS e da Cofins, conforme consolidado no quadro a seguir e detalhado em planilha anexa os respectivos valores, constando às fls. 2.076 a 2.104 as notas fiscais de maiores valores, que demonstram que essas despesas se referem especificamente à utilização de oleoduto.

• DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL:

A fundamentação legal das infrações apuradas neste procedimento fiscal exsurge nos enquadramentos legais estampados nos autos de infração, complementados pelos já citados no presente TVF, constituindo este termo parte integrante e inseparável daqueles.

• DA MULTA DE OFÍCIO:

Sobre os valores apurados aplicou-se a multa de ofício, na alíquota de 75 % (setenta e cinco por cento), conforme previsto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, in verbis:

O interessado foi cientificado do lançamento em 09/09/2022 (fls. 2.957), e apresentou em 29/09/2022 (fls. 2.961) a Impugnação de fls. 2.963/3.011, de onde podemos extrair os seguintes pontos:

II. DOS FATOS A impugnante foi autuada por recolhimento a menor de PIS e COFINS em relação aos períodos de apuração de janeiro a dezembro do ano de 2018, conforme autos de infração de fls. 2938 a 2951, cuja motivação consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 2893 a 2936.

Conforme narrado no documento supramencionado, a fiscalização entendeu que a base de cálculo das contribuições sociais em questão teria sido reduzida pela dedução indevida de alguns valores, a título de créditos da não cumulatividade, em desacordo com o disposto no Parecer Cosit/RFB nº 05/2018 e na jurisprudência administrativa exarada pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal,

considerando inadmissíveis como insumos as espécies de despesas a seguir relacionadas por tipo de glosa:

- despesas com contratos do tipo ship or pay, listadas no Bloco F100;
- despesas com paradas programadas, paradas programadas em bens de terceiros e benfeitorias em bens de terceiros, listadas no Bloco F120;
- despesas portuárias, listadas nos Blocos A100-170 e F100;
- despesas com projetos, listadas nos Blocos A100-170 e F100;
- afretamento de aeronaves e embarcações, listadas no Bloco F100.
- dispêndios para viabilização da atividade da mão-de-obra, alimentação, listadas no Bloco A170; e - despesas com exportações, listadas no Bloco F100.

III. DO DIREITO A autuação fiscal se baseou em metodologia de apuração de créditos de PIS e COFINS que não condiz com o disposto no art. 3º de ambas as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, eis que baseada em interpretação equivocada por parte da fiscalização tributária.

De início, se impõe alinhar, para fins de correta análise dos temas que correspondem ao objeto da glosa, que as despesas sob as quais a contribuinte arguiu o direito ao crédito partiram, em parte, de incisos diversos daqueles constantes do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03.

Todavia, sem prejuízo da apresentação de argumentos específicos para a defesa dos créditos provenientes das despesas e situações acima arroladas (conforme se verá nos tópicos seguintes), a impugnante traz suas considerações sobre como devem ser interpretadas as regras constantes dos artigos 3º da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03, caso se compreenda que a condição de insumo é situação que deve permear todas as demais despesas arroladas no referido artigo, tal como sugerido nos fundamentos que dão sustentação aos autos de infração lavrados em seu desfavor.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, sob a sistemática de recurso repetitivo, "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".

O mesmo precedente judicial também deixou expressamente consignado que, contrariamente ao que consta da motivação das autuações fiscais, o art. 111 do CTN não é aplicável à interpretação do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833, uma vez que o creditamento de PIS e COFINS não consiste em benefício fiscal (...).

Sob tal premissa, o STJ reconheceu que também são considerados insumos, para os efeitos das leis em análise, tudo o que é pertinente ao processo produtivo ou que o viabilize, sem o que o tornaria inviável ou de resultado menor.

No julgamento do REsp 1221170/PR, o STJ estabeleceu os critérios para a definição de insumo das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, dentre os quais os gastos da impugnante, glosados pela fiscalização, se enquadram perfeitamente (...).

No que concerne ao conceito de relevância ou essencialidade, a ministra Regina Helena Costa esclarece que tal critério definidor de insumo é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal, distanciando-se, nesta medida, da aceção de pertinência, pelo emprego na produção ou na execução dos serviços.

Esse julgado pacificou a jurisprudência no sentido de que, para fins de crédito de PIS e COFINS, as empresas podem considerar despesas geradoras de crédito tudo o que for essencial para o exercício da sua atividade econômica, declarando ilegais as Instruções Normativas da Receita Federal nºs 247 e 404, por entender que, ao restringir o conceito, o Fisco acabou violando o princípio da não cumulatividade.

Feitas essas considerações, pode-se verificar que os valores atinentes aos créditos de PIS e COFINS aproveitados pela impugnante nos períodos de janeiro a dezembro do ano de 2017 e que foram objeto de glosa pela fiscalização atendem aos requisitos de essencialidade ou relevância para as operações industriais realizadas pela empresa, qualquer que sejam os incisos constantes do § 3º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03 onde tais despesas buscam refúgio, contrariando, assim, a motivação exposta no Termo de Verificação Fiscal.

A seguir, passa-se à análise de cada uma das rubricas correspondentes às glosas efetuadas, o que, associado às razões até aqui expostas, levam à conclusão irrefutável de nulidade dos autos de infração por ilegalidade.

III-1 - DESPESAS COM CONTRATOS DO TIPO "SHIP OR PAY" Os créditos referentes às despesas de ship or pay foram glosados pela fiscalização sob o argumento de que tais despesas corresponderiam a serviços não prestados, e por isso não se enquadrariam na definição de insumo e que, além disso, não haveria previsão legal para a tomada de crédito de PIS e COFINS sobre fretes não inclusos nos custos dos bens.

Tais despesas são decorrentes dos contratos de transporte de gás natural firmados pela impugnante, presentes às fls. 20 a 1699 do processo.

Nesses contratos, a impugnante, denominada carregador, contrata a empresa transportadora para prestar o serviço de transporte do gás natural por meio de dutos nos trechos discriminados nos respectivos instrumentos contratuais.

Assim, no preço contratado está, dentre outros elementos, a tarifa de ship or pay, que corresponde a uma parcela do preço contratual pela reserva da capacidade de transporte.

Trata-se de um encargo 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.

Este encargo, portanto, faz parte do preço do contrato de transporte do gás natural, e obviamente está ligado ao processo produtivo da impugnante, uma vez que as particularidades do negócio impõem a necessidade de se garantir a disponibilidade imediata do transporte, ao objetivo de atender, de maneira imediata e ininterrupta, a demanda própria (maior parte do gás produzido) e dos seus clientes que necessitam da aludida commodity para o desenvolvimento de sua atividade econômica.

Assim, seja por força de lei (artigo 1º, incisos I, II, III e V e artigo 44, V, ambos do Lei 9.478/1997), seja em razão dos compromissos contratuais assumidos, foi imposta à impugnante, concessionária e contribuinte, a obrigação de garantir o abastecimento ininterrupto do gás. Daí a importância de a disponibilidade contratada estar garantida.

Referido encargo, portanto, não é obrigação contratual estipulada por convenção entre as partes.

Tem o seu fundamento de validade nos dispositivos acima e, também, no art. 8º, VI da Lei 9.478/97, c/c 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 pela vontade das partes.

Naquilo que diz respeito à delimitação do preço a ser pago pelo que se convencionou denominar ship or pay, a Lei nº 11.909/2009 (Lei do Gás) ampliou a competência da ANP com relação a tarifas de transporte.

Como regra geral, as tarifas de transporte referentes ao serviço de transporte firme passaram a ser: (i) aprovadas pela ANP, quando referentes a gasodutos autorizados; ou (ii) estabelecidas pela ANP, quando referentes a gasodutos concedidos mediante licitação.

Sublinhe-se que a resolução, ao prever uma estrutura "mínima", admite a existência de outros custos a serem considerados no dimensionamento individual da tarifa junto a determinada situação.

Contudo, os custos expressamente indicados na resolução são obrigatoriamente computados e o carregador não pode se recusar a pagá-los.

Ademais, ao prever que a estrutura será, no mínimo, composta da forma indicada, confirma tratar-se de uma única tarifa cuja dimensão final é fruto da reunião de várias parcelas (preço contratual). Mas, sempre uma tarifa, e não várias.

Veja que esta disciplina parte do reconhecimento explícito de que há vários itens de custo, o que é típico de um modelo de controle tarifário pelo custo e não pela possibilidade de aceitação ou absorção de certo preço pelo mercado.

Nesse ponto, vale lembrar a orientação emanada pela PGFN por meio da já mencionada Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, segundo a qual, 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".

Assim, uma vez que o encargo de capacidade (ship or pay) é parcela obrigatória que compõe a tarifa de transporte do gás, estipulada por lei e regulamentada em resolução da ANP, que contempla inclusive custos de investimentos (não sendo mero pagamento por ociosidade), bem como que o seu pagamento é condição para o escoamento do gás e concretização da atividade-fim da impugnante, há que se considerar tal encargo como insumo essencial ou relevante para a produção, devendo ser reconhecido o direito ao crédito, nos termos do inciso II, artigo 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Ainda que assim não fosse, por mera hipótese argumentativa, o direito ao crédito permaneceria, eis que também se enquadra como sendo o aluguel de máquinas e equipamentos (inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03), vez que representam, sobre outra ótica não menos relevante, a obrigatoriedade de ser disponibilizada à contribuinte um complexo sistema industrial de dutos (máquinas e equipamentos), destinados a viabilizar o transporte da demanda de gás contratado.

Em resumo, o encargo de transporte possui conceito e composição tarifária definidos pela ANP, não sendo mera liberalidade entre as partes contratantes. Além disso, é composto por custos de investimentos, não se tratando de mera taxa de disponibilidade/ociosidade, como equivocadamente entendido pela fiscalização.

Assim, independente do serviço de transporte ser efetivamente prestado ou não, a tarifa paga reveste-se de essencialidade e relevância para a atividade fim da impugnante, pois sem o seu pagamento não seria possível a contratação dos gasodutos e, por conseguinte, a movimentação do gás natural utilizado como matéria-prima (nas Refinarias, Unidades de Fertilizantes, Térmicas) ou produto acabado (venda de gás produzido) nas atividades da empresa.

Ou seja, todos os pagamentos a título de ship or pay foram efetivos e definitivos, não tendo havido qualquer recuperação que pudesse afastar a possibilidade de tomada definitiva dos créditos correspondentes, fato que deveria ter sido apurado pela fiscalização.

No presente caso, que diz respeito ao transporte de gás, não há que se falar em aquisição de estoques com diferença pelos valores correspondentes ao ship or pay. O que se tem é um contrato de transporte de gás que impõe à Petrobras o pagamento de todos os componentes do preço nele previstos.

Em primeiro lugar, cumpre lembrar que o ship or pay não é insumo relacionado ao gás propriamente considerado (produto), mas ao serviço de transporte contratado

pela impugnante (ou, conforme acima exposto, como aluguel do sistema de dutos), o que por si só afastaria o entendimento acima.

Não bastasse isso, ainda que o ship or pay se relacionasse ao gás transportado (produto), fato que se admite apenas para fins argumentativos, a maior parte do gás discutido na presente autuação se limita ao gás que é utilizado como insumo no processo produtivo da ora impugnante, tendo por ela mesma sido produzido, e não o gás destinado a venda.

Perceba-se que a indicação da alíquota zero mencionada encontra-se prevista apenas para a hipótese descrita no art. 1º da Lei nº 10.312/2001, qual seja, de gás natural canalizado, destinado à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade (PPT), o que não é o caso da quase totalidade do gás envolvido nos contratos da impugnante.

Um último ponto ressaltado pela fiscalização, em relação à glosa das despesas de ship or pay, diz respeito à suposta ausência de permissivo legal para tomada de crédito sobre fretes.

No presente caso, ainda que se entendesse tratar de frete - o que, conforme já analisado, não é a hipótese mais apropriada -, é inegável a sua integração com o produto a justificar o direito do contribuinte.

Nesse sentido, lembre-se do julgado da 1ª Seção do STJ no REsp 1.215.773, que reconheceu o direito ao crédito em operação integrada de venda (montadora/concessionária de veículos) (...).

No mesmo sentido, é o entendimento do CARF (ac. 3403-00.485, 3401003.069, 3102001.740 e 3802-001.681), sobretudo após a Câmara Superior de Recursos Fiscais ter reconhecido o direito ao crédito sobre as despesas incorridas com o transporte de insumos (ac. 9303-004.673 e 9303-004.318) (...).

III.2. DESPESAS COM PARADAS PROGRAMADAS, PARADAS PROGRAMADAS EM BENS DE TERCEIROS E BENFEITORIAS EM BENS DE TERCEIROS Neste item do relatório fiscal, a fiscalização glosou os créditos tomados pela impugnante em relação às despesas paralizações planejadas pela área técnica para realização de manutenções relevantes e indispensáveis para restaurar e manter os padrões originais de desempenho e segurança dos seus ativos industriais empregados no processo produtivo.

Ou seja, as despesas denominadas "paradas programadas" são aquelas estabelecidas para a implementação de melhorias de desempenho e segurança dos seus ativos, representados por complexo parque industrial.

Assim, seja por força de lei, seja por questões relacionadas ao desempenho estratégico e aumento da produtividade, a impugnante se vê premiada pela necessidade de programar paradas do seu processo produtivo para que as exigências de cunho legal e comercial sejam alcançadas.

Todavia, não obstante a importância ímpar das despesas em tela para a própria continuidade do processo produtivo, a fiscalização entendeu que elas não dariam direito a crédito de PIS e COFINS, por ausência de autorização legal para tanto, valendo-se do argumento de que tais despesas não estariam elencadas na IN SRF 247/2002 (fl. 2916).

Vale dizer, as despesas em análise ocorrem para o atendimento das várias normas atinentes à indústria do petróleo e gás, bem como à segurança do trabalho, cujo cumprimento é condição essencial para que a impugnante exerça as suas atividades empresariais.

Vale lembrar que a Contribuinte atua com produtos extremamente instáveis, a demandar altos investimentos em segurança.

Citem-se, a título de exemplo, as Normas Regulamentadoras (NR) 3 e 13, a primeira estabelecendo que a Delegacia do Trabalho poderá interditar/embargar o estabelecimento, as máquinas, setor de serviços se os mesmos demonstrarem grave e iminente risco para o trabalhador, mediante laudo técnico, e/ou exigir providências a serem adotadas para a regularização das irregularidades e a segunda determinando a obrigatoriedade de manutenção, inspeção e supervisão de inspeção de caldeiras e vasos de pressão.

Visto isto, embora a fiscalização tivesse conhecimento da natureza desses gastos, limitou-se a justificar a glosa dos créditos à ausência de previsão legal expressa. Ou seja, os glosou de maneira genérica, mesmo reconhecendo a destinação das despesas em tela.

Todavia, sendo incontroverso que as despesas em tela são gastos assumidos com o ativo imobilizado dedicado à produção (daí a necessidade das paradas serem programadas) ao objetivo de aumentar-lhes a vida útil dos bens e garantir-lhes a segurança necessária, o direito ao crédito é também assegurado à luz do entendimento constante da Solução de Consulta COSIT 59/2021, e na forma do artigo 3º, VI, com o § 1º, III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A respeito da possibilidade de enquadramento do gasto em hipótese legal diversa da originariamente adotada pela impugnante, cumpre esclarecer que o direito ao crédito não cumulativo é direito do contribuinte e corolário do princípio da capacidade contributiva, além de impedir o enriquecimento sem causa do ente público.

Assim, é possível o atendimento ao pedido da impugnante, para que, caso este Colegiado não concorde com o creditamento sob o critério adotado pela contribuinte, que o enquadre como despesa passível de ser considerada insumo, conforme fundamentos expostos anteriormente, uma vez saltar aos olhos a imprescindibilidade da assunção das aludidas despesas para a própria continuidade do processo produtivo.

III.3. DESPESAS PORTUÁRIAS Neste item do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização glosou os créditos correspondentes às despesas com rebocadores

portuários e movimentação marítima de cargas, mediante o entendimento de que não seriam insumos da produção.

Como motivação, a fiscalização cita acórdão da DRJ que estabelece como condição para o reconhecimento desses gastos como créditos de PIS e COFINS a necessidade de incorrerem antes da produção.

Todavia, razão alguma assiste à fiscalização.

Primeiro porque trata de maneira absurdamente simplória a atividade econômica da impugnante e, particularmente, as despesas portuárias pertinentes.

Assim, o simples bom senso se presta para desconstruir o entendimento de que as despesas portuárias não autorizariam a tomada de crédito uma vez que, segundo erroneamente anotado pela fiscalização, estariam na fase posterior da atividade econômica, fato que, conforme se vê, além de não encontrar respaldo na prova dos autos, contraria tudo aquilo que se conhece acerca do negócio uma vez que se encontram exatamente no meio da sua complexa atividade produtiva.

Por outro lado, ainda que assim não fosse, fato que se admite apenas por hipótese argumentativa, a fiscalização se equivoca na aplicação das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as quais não trazem qualquer limitação temporal de incorrência dos gastos para serem reconhecidos como insumos, para a finalidade de tomada de crédito da não cumulatividade.

Não existindo restrição legal, permanecem unicamente o critério de que, para ser caracterizado como insumo, o gasto deve se relacionar à atividade da empresa, sob os critérios da essencialidade e relevância, já amplamente desenvolvidos no início desta impugnação.

De acordo com a NORMAN-01/DPC - Normas da Autoridade Marítima para embarcações empregadas na navegação em mar aberto, rebocadores são embarcações projetadas para empurrar, puxar e rebocar barcas ou outras embarcações.

Auxiliam em manobras delicadas como atracação e desatracação. Caracterizam-se por ter pequeno porte, motores potentes e alta capacidade de manobra.

Contratar um rebocador é parte essencial de uma operação marítima. Afinal, ele é responsável pela entrada e saída segura dos navios nos portos, e também é necessário em situações emergenciais como, por exemplo, incêndios em alto-mar.

Da mesma forma que os rebocadores, a contratação de serviços de praticagem é obrigatória para a atracação e desatracação em alguns Portos, a depender das Normas e Procedimentos da Capitania dos Portos de cada Estado brasileiro e em consonância com o disposto na NORMAN-12/DCP.

A ausência da contratação do profissional prático impede a atracação e desatracação da embarcação da empresa de apoio marítimo a depender do Porto em que a operação vier a ser realizada, impossibilitando o embarque e desembarque de profissionais e suprimentos para aquela embarcação.

Assim, resta evidente que esses gastos estão compreendidos dentro do conceito de essencialidade e relevância para fins de aproveitamento dos créditos das contribuições de PIS e COFINS.

No escopo da atividade de operação de uma embarcação estão incluídos os serviços aduaneiros, necessários para a importação de bens aplicados nas embarcações, incluindo o transporte dos bens do local da importação até a base operacional.

A indústria de petróleo e gás natural, sabidamente, é uma área de atuação de profissionais, tecnologias e bens estrangeiros, sendo, portanto, necessário o devido suporte de empresas especializadas para a correta realização de todo o processo de despacho aduaneiro de bens.

Ora, a depender do bem importado do exterior, a ausência do despacho aduaneiro (incluindo aqui o transporte até o local de uso) ou ainda a sua realização de forma indevida, traz consequências relevantes na operação de uma embarcação.

Imagina-se um equipamento ou uma máquina com tecnologia estrangeira necessária para a operação de uma embarcação e que precisa ser trocado pelo já existente; caso esse bem não chegue ao Brasil com a devida especificação e prazo planejado, poderá atrasar a entrada em operação de uma embarcação ou até mesmo inviabilizar a operação da embarcação ou ainda colocar em risco os profissionais que ali encontram-se trabalhando.

Ou seja, salta aos olhos o fato de que as despesas com aludidos serviços encontram guarida certa na regra constante do inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ainda de acordo com a jurisprudência do CARF, esses gastos também podem ser enquadrados como custos de frete na aquisição de insumos (conforme acórdão nº 3201-003.170, de 31/10/2017) ou como despesas de armazenagem e/ou despesas nas operações de venda e, portanto, geraria crédito de PIS/Cofins, com base no artigo 3º, IX, da legislação de regência (acórdão nº 9303-008.304, de 15/05/2019).

III.4 DESPESAS COM PROJETOS Neste item, sem qualquer explicação ou evidência que tenha encontrado nos documentos compilados, o auditor fiscal entendeu que as despesas com projetos seriam equivalentes a consultoria técnica.

Esta é uma conclusão que não possui qualquer fundamento, não tendo sido apontado pelo auditor fiscal em que fatos se baseara para efetuar o lançamento de ofício.

Neste ponto, aliás, cumpre observar, mais uma vez, que o trabalho fiscal ora impugnado não retratou terem sido analisadas as despesas glosadas, em atenção à sua vinculação à atividade empresarial da impugnante.

Veja-se que as notas fiscais constantes a partir das fls. 2149, que trazem as descrições dos serviços prestados, todos ligados à realização de projetos de engenharia nas instalações industriais da impugnante, sendo irrefutável, portanto,

a sua caracterização como insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, pelas mesmas razões já expostas nos itens anteriores.

Os documentos ora anexados também reforçam a natureza de insumo das despesas em questão.

III.6. AFRETAMENTO DE AERONAVES E EMBARCAÇÕES Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal, a previsão legal para o aproveitamento de créditos na hipótese de despesas com afretamento somente se verificaria se contratado no exterior e na hipótese de pagamento do PIS e da COFINS na importação, o que na prática não teria ocorrido, pois as alíquotas foram reduzidas a zero.

Em relação ao afretamento de embarcações e rebocadores, está-se diante de despesas relativas a afretamento de embarcações e rebocadores para o atendimento à atividade operacional da impugnante, notoriamente desenvolvida em ambiente marítimo, tendo sido aludido fato reconhecido pela própria fiscalização em suas motivações.

Ou seja, o emprego das embarcações e a sua motivação são fatos incontroversos, estando a se discutir aqui o dispositivo legal que autorizaria a geração de créditos.

Ora, se receita passível de se sujeitar ao PIS e COFINS existe em razão da atividade de exploração e produção do petróleo, não menos verdade é o fato de que grande parte das despesas necessárias (e porque não a maior) para a geração dessa receita são oriundas do afretamento de complexas embarcações destinadas à viabilizar a exploração do petróleo em alto mar.

Daí o motivo pelo qual soa estranha a conclusão da fiscalização em admitir que somente as despesas de afretamento de embarcações estrangeiras teriam o condão de autorizar o aproveitamento dos créditos pagos no ato de importação (PIS e COFINS importação), o que não ocorreu, uma vez que as alíquotas incidentes nestas operações foram reduzidas à zero.

Fato é que à míngua de qualquer resposta e/ou justificativa legal ou mesmo razoável para os questionamentos acima realizados, as despesas com afretamento devem ser consideradas insumos porque, sem elas, simplesmente não existe exploração de petróleo e, conseqüentemente, receita passível de se sujeitar ao PIS e à COFINS.

Esses contratos de afretamento são, portanto, essenciais à atividade da impugnante, sem os quais resta inviabilizado o desenvolvimento do seu negócio e, conseqüente, a geração de receita tributável, o que justifica o direito ao crédito, nos termos do art. 3º, II e/ou inciso IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e consoante o entendimento do REsp 1221170/PR.

Aliás, naquilo que diz respeito à interpretação do inciso IV das Leis acima referidas, não pode passar em brancas nuvens que a própria RFB, ao regulá-la, entendeu que referida norma legal também haveria de compreender o afretamento das embarcações, ex vi do disposto no inciso III do artigo 213 da IN RFB Nº 1911/2019,

ainda que ali tenha buscado restringir sua aplicação apenas aos alugueis de embarcações importadas que foram tributadas pelo PIS/COFINS importação.

Todavia, se afigura absolutamente desarrazoada restringir à tomada dos créditos apenas quando tais afretamentos se originarem do exterior porque isso, sob qualquer ótica que se analise à questão, estaria incentivando a importação das aludidas embarcações, em detrimento da indústria nacional, violando assim, inúmeros preceitos constitucionais, em particular o princípio da isonomia.

No que tange ao entendimento de não ter havido pagamento de PIS e COFINS sobre os afretamentos em parte das despesas com afretamentos, cabem duas considerações.

A primeira, que a própria documentação compilada pelo auditor fiscal demonstra que a autuação fiscal contemplou apenas afretamentos que ocasionaram o recolhimento das contribuições. Ou seja, foram consideradas como geradoras de crédito apenas as operações de afretamento nacionais (...).

Segundo que, ainda que todas as operações glosadas pela fiscalização tivessem sido contempladas pela alíquota zero de PIS e COFINS (o que já se sabe que não é o caso), tal fato não afasta o direito ao crédito do contribuinte, haja vista corresponderem a insumo de produto tributado.

Conforme se verifica da leitura do texto legal acima, o que a lei prevê expressamente é a impossibilidade de crédito quando os insumos/produtos forem utilizados na fabricação de produtos que não estarão sujeitos ao recolhimento de PIS e COFINS, ou seja, quando a empresa adquire o produto com alíquota zero e a dá saída neste (venda) com alíquota zero, não havendo tal restrição nos casos em que a aquisição dos insumos é com alíquota zero e a saída (venda) do produto é tributada.

Nota-se, portanto, que na medida em que as receitas de afretamento sobre as quais a Contribuinte depositou o cálculo dos créditos glosados pela Fiscalização foram efetivamente tributadas (bem como a receita dos produtos originados dessa produção), e uma vez incontroverso que tais itens participaram efetivamente da atividade econômica da Impugnante, sendo ela imprescindível para que a própria atividade econômica analisada, salta aos olhos o fato de que a glosa imposta à Contribuinte viola todos os dispositivos legais e infralegais acima referidos, fato que não pode receber, data vênica, a chancela dessa Turma Julgadora.

III.6. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA – ALIMENTAÇÃO.

Mencionando o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 na parte em que consta o entendimento de que não dão direito a crédito os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc, concluindo ser indevidos os créditos tomados pela impugnante sobre gastos com alimentação.

Os gastos glosados nas autuações fiscais representam, em sua maioria, gastos com HOTELARIA MARÍTIMA E SERVIÇOS DE CÂMARA E ALIMENTAÇÃO EM PLATAFORMAS E EMBARCAÇÕES (contratos anexos):

Para este item, deve-se considerar que os gastos suportados pela impugnante sob este item, como demonstram os documentos constantes de fls. 2149 em diante e os contratos ora anexados, não correspondem a despesas com vale-alimentação ou vestuário de seus empregados, em situações em que seriam atribuíveis a uma faculdade da empresa ou não essenciais à prestação do serviço.

No caso da impugnante, tais despesas são essenciais à atividade empresarial, uma vez que tais atividades são prestadas em alto-mar, sob o regime de embarques, em que a força de trabalho da impugnante não tem acesso, por conta própria, à comida e às demais condições necessárias à sobrevivências, o que deve ser, obrigatoriamente, garantido e fornecido pela empresa.

Daí se conclui que os gastos com alimentação e hotelaria, em plataformas marítimas, são essenciais às atividades da impugnante, sem os quais seria impossível a produção, uma vez que não seria viável manter a força de trabalho embarcada.

Devido à peculiaridade imposta ao pleno exercício da atividade econômica nesses locais, mister se faz a instalação de complexa estrutura metálica (plataforma ou navio), locais onde seus colaboradores permanecerão por longos períodos, isolados das facilidades da vida urbana.

Ou seja, em alto mar, longe da civilização, é fácil de se concluir que sem a instalação de condições mínimas para o dia a dia dos empregados, não se revela viável a exploração do petróleo que, conforme salta aos olhos, constitui elemento essencial da atividade desenvolvida pela contribuinte.

Nota-se que, sem a presença humana a bordo das referidas instalações, não seria possível: a) aferir se o sistema se encontra íntegro para produção ininterrupta, bem como indispensável à execução das paradas programadas para regular manutenção das instalações para segurança das operações e da integridade física dos colaboradores ali instalados; b) monitorar a regular e contínua separação do petróleo e do gás natural extraídos; c) zelar pela qualidade do petróleo extraído segundo normas internacionais aplicáveis na classificação do petróleo; d) zelar pela regular manutenção da estrutura física, passível as mais severas condições, de modo a manter o seu regular funcionamento.

Assim, a presença humana é essencial e relevante para a contínua operação das plataformas marítimas, cujas necessidades básicas para sua manutenção ininterrupta por até quinze dias, exige, nos termos da legislação acima transcrita, do regular fornecimento de alimentação e alojamento coletivo gratuito para esse desiderato.

Com base nessas considerações, resta evidente o enquadramento dos respectivos gastos como passíveis de aproveitamento de crédito como insumo do PIS e da COFINS.

III.7. DESPESAS COM EXPORTAÇÕES Dos registros glosados sob o equivocado título despesas com exportações, sua quase totalidade diz respeito a contratação de embarcações e transporte rodoviário da Transpetro e de rebocadores da empresa REBRAS RECOCADORES DO BRASIL S.A, (...)...

São, portanto, nada mais do que gastos com afretamento de embarcações e com cessão de uso de gasoduto (contratos anexos e recibos de fls. 2076 a 2146), cujo racional para a tomada de créditos de PIS e COFINS está demonstrado nos respectivos temas.

O seu registro sob a rubrica despesas com exportações está relacionado ao fato de que os respectivos dutos serviram ao transporte internacional de petróleo e derivados e os respectivos contratos de afretamento envolvem operações internacionais.

De qualquer sorte, independente da nomenclatura adotada pelo registro do gasto, os documentos que a suportam não deixam dúvidas quanto à sua necessidade para o processo produtivo da impugnante, pelas razões expostas para os respectivos itens de afretamento e cessão de uso de gasoduto.

São, portanto, nada mais do que gastos com afretamento de embarcações e com cessão de uso de gasoduto (contratos anexos e recibos de fls. 2076 a 2146), cujo racional para a tomada de créditos de PIS e COFINS está demonstrado nos respectivos temas.

O seu registro sob a rubrica despesas com exportações está relacionado ao fato de que os respectivos dutos serviram ao transporte internacional de petróleo e derivados e os respectivos contratos de afretamento envolvem operações internacionais.

De qualquer sorte, independente da nomenclatura adotada pelo registro do gasto, os documentos que a suportam não deixam dúvidas quanto à sua necessidade para o processo produtivo da impugnante, pelas razões expostas para os respectivos itens de afretamento e cessão de uso de gasoduto.

III.8. DIREITO DE PASSAGEM E PERMISSÃO DE USO Os contratos ora anexados, correspondentes aos registros de glosa constantes do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2076 a 2146), indicam que, sob tal rubrica (erroneamente grifadas como direito de passagem e permissão de uso), estão os créditos tomados pela impugnante correspondentes a despesas de utilização dos gasodutos LULA-MEXILHÃO e CABIÚNAS 1.

A legislação do PIS e da COFINS, mencionada pela própria fiscalização, dispõe que o direito ao crédito das contribuições aplica-se ao aluguel de prédios, máquinas e

equipamentos, conforme expresso nos arts. 3º, incisos IV, de ambas as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

O creditamento se justifica no fato de que, indiscutivelmente, os gasodutos fazem parte essencial do processo produtivo da impugnante, sendo instalações para o transporte de petróleo e gás natural, conforme definido pela Lei nº 14.134/2021:

Além disso, deve-se ter em conta também que as despesas em análise se revestem de essencialidade e relevância para a atividade fim da impugnante, pois sem elas não seria possível a movimentação do gás natural utilizado como matéria-prima ou produto acabado nas atividades da empresa, o que justificaria o seu crédito, se não como alugueis de equipamentos, certamente na qualidade de insumos, o que pode ser considerado a título de revisão do lançamento, com base no art. 149 do CTN e para se evitar o enriquecimento sem causa da União.

IV. DO PEDIDO Diante de tudo o que foi acima exposto, requer sejam anulados os autos de infração de fls. 2938 a 2951.”

A 17ª TURMA da DRJ07, analisando as razões de defesa, julgou PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo parcialmente o crédito tributário em litígio, em Acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018 NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de creditamento no âmbito do regime não-cumulativo são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento.

A regra geral é a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos aplicáveis nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não-cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. EFEITOS.

INAPLICABILIDADE.

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

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

como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

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

CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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

DESPESAS COM PROJETOS. CRÉDITOS.

Podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica ocorridos após o reconhecimento formal e documentado do início da fase de desenvolvimento de um ativo intangível que efetivamente resulte em um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

INSUMOS. CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS PORTUÁRIAS Despesas portuárias - de capatazia e estivas, movimentação de carga, serviços de embarque, despesas com estadia de container, assessoria logística, serviço de despacho aduaneiro, etc não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.

ALUGUEL DE EMBARCAÇÕES E AERONAVES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO.

IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018 NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade quando o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão e o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018 JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.

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

DOCTRINA. EFEITOS.

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018 LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

Impugnação Procedente em Parte

Em síntese, o presente processo administrativo tem por objeto autuação fiscal por recolhimento a menor de PIS e de COFINS relativos aos fatos geradores dos períodos de janeiro a dezembro de 2018, em decorrência de glosa de créditos da não cumulatividade considerados ilegais pela fiscalização tributária, conforme motivação exposta no Termo de Verificação Fiscal de fls. 2.893 a 2.936, a seguir discriminados:

- despesas com contratos do tipo ship or pay, listadas no Bloco F100;
- despesas intituladas paradas programadas,

paradas programadas em bens de terceiros e benfeitorias em bens de terceiros, listadas no Bloco F120;

- despesas portuárias, listadas nos Blocos A100-170 e F100;
- despesas intituladas como de projetos, listadas nos Blocos A100-170 e F100; - despesas com afretamento de aeronaves e embarcações, listadas no Bloco F100;
- despesas com atividades de mão-de-obra, hotelaria e alimentação, listadas no Bloco A170;
- despesas com exportações, listadas no Bloco F100;
- despesas com direito de passagem e permissão de uso, listadas no Bloco F100.

No entanto, por meio do acórdão de fls. 10.054 a 10.107, a DRJ acolheu parcialmente a impugnação da recorrente, revertendo a glosa de parte da despesa intitulada como de projeto, relativo ao período de janeiro e julho a dezembro de 2018, correspondente às notas fiscais discriminadas à fl. 10.101, por se tratar de elaboração e execução de projetos de engenharia. Assim, verifica-se que as glosas revertidas não alcançaram valor suficiente para a devolução do tema em recurso de ofício.

Inconformada, a então impugnante apresentou recurso voluntário a este Conselho, em que pugna, em síntese, o que se segue:

- a) As glosas realizadas ferem os incisos II dos arts. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;
- b) As despesas com Contrato de Capacidade de Transporte – Ship or Pay são decorrentes de contratos de transporte de gás natural e devem ser caracterizados como insumos, pois sem esses gastos estaria inviabilizado o transporte do gás. Assim, a cláusula de Ship or Pay é imprescindível para o desenvolvimento do negócio da recorrente. Mesmo se não fosse admitido o crédito na condição de insumo, a hipótese se enquadraria no inciso IV do art. 3º, por se tratar de locação de equipamentos;
- c) As despesas com paradas programadas e benfeitorias em bens de terceiros geram direito a crédito como gastos com manutenção e com partes e peças de reposição (art. 3º, VI, combinado com seu §1º, III) e também como insumos, com base no critério de essencialidade;
- d) Quanto às despesas portuárias, a DRJ não analisou o caso concreto, no qual os gastos foram feitos por uma empresa cuja atividade se concentra na exploração e produção de óleo e gás em alto mar, atividade notoriamente dependente do apoio de atividades portuárias imprescindíveis para embarque e desembarque de pessoal e de equipamentos;
- e) Todos os objetos dos contratos referentes a projetos envolvem serviços essenciais ou relevantes para o processo produtivo da recorrente;
- f) O afretamento de aeronaves e de embarcações deve autorizar o aproveitamento de créditos, pois as embarcações estão intimamente ligadas à atividade de

exploração do petróleo em alto mar e as aeronaves funcionam como transporte de sua força de trabalho para as unidades de exploração e produção;

g) As despesas com alimentação e hotelaria constituem custos com profissionais que atuam em plataformas marítimas, motivo pelo qual se mostram imprescindíveis para a atividade de exploração de petróleo;

h) A DRJ deixou de julgar matéria expressamente impugnada relacionada ao direito de passagem e permissão de uso, de modo que a decisão recorrida merece ser anulada. No mérito, esses gastos foram erroneamente grifados como direito de passagem e permissão de uso, uma vez que se referem à utilização dos gasodutos LULA-MEXILHÃO e CABIÚNAS 1.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Da admissibilidade

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

1. Das despesas no modelo Ship or Pay de transporte de gás natural

A Fiscalização glosou créditos de despesas identificadas no Bloco F100 da EFD-Contribuições. Segundo a Autoridade Fiscal, trata-se de um “encargo pela capacidade não utilizada, decorrente desta modalidade de negócios” (fl. 2.901), e não propriamente de um serviço prestado.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a glosa se deu com base no entendimento de que “[...] quando o sujeito passivo paga despesas de transporte de produtos por terminais na modalidade “Ship or Pay”, na verdade pagou por um serviço efetivamente não prestado, ou seja, efetivamente não houve transporte de carga com custo de frete incluso”. Ainda, não existiria previsão legal para tomada de crédito das contribuições ao PIS e da COFINS sobre fretes não inclusos nos custos de aquisição dos serviços ou produtos.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente, pleiteia, em sede de preliminar, a nulidade do v. acórdão recorrido, por vício de motivação, sob o argumento de que o julgamento de primeira instância não considerou os argumentos apresentados pelo contribuinte, restringindo-se a reproduzir a fundamentação do auto de infração, o que contraria o artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e o artigo 50 da Lei nº 9.784/99.

No entanto, quanto à preliminar de nulidade, entendo que não assiste razão à recorrente. Isso porque, sem adentrar no mérito do posicionamento adotado, verifica-se que as questões decididas foram devidamente motivadas, observando o princípio da livre convicção

fundamentada, que estabelece que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

Ademais, o parágrafo único do artigo 50 da Lei nº 9.784/99 expressamente prevê que “a motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato”, razão pela qual voto por rejeitar a preliminar de nulidade do v. acórdão recorrido.

No mérito, a recorrente sustenta que as despesas com Contrato de Capacidade de Transporte – Ship or Pay (SoP) são decorrentes dos contratos de transporte de gás, sem as quais estaria inviabilizado o escoamento pela malha dutoviária de terceiros do gás natural produzido. Acrescenta que o pagamento dessa parcela é prescrito por normas da ANP.

Por bem sintetizar os argumentos expostos, reproduzo o entendimento tanto da autoridade lançadora quanto da autoridade julgadora de 1ª instância, vejamos:

Pela análise dos contratos acima exemplificados verificamos:

(i) O SoP (ou "Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte", ou ainda "Encargo de Transporte Não Utilizado") não é parte integrante da composição tarifária, é custo à parte;

(ii) O SoP é devido independente do serviço de transporte ser prestado, ou seja, o gás ser fornecido. É devido inclusive em casos de força maior, onde as tarifas relativas ao transporte são suspensas;

(iii) Os documentos de cobrança das tarifas são independentes e detalhamos serviços efetivamente praticados em cada caso, possibilitando a segregação de cada custo do contrato;

(iv) O SoP é parcela recuperável podendo os contratos serem prorrogados até que a empresa recupere seus dispêndios. Nesse caso, contabilmente, tem um registro diferente das despesas e custos.

Não se trata de insumo, que no caso seria o próprio gás, e nem mesmo serviço empregado sobre a fabricação de produto, já que é parcela independente do custo (art.3º, inciso II). Da mesma forma não se mistura ao frete, já que é parcela independente da ocorrência do mesmo (art. 3º, inciso IX). Se assemelharia mais a um aluguel de equipamento (reserva de capacidade) mas ainda assim, não poderia ser classificado como tanto, já que é parte inerente a um contrato específico de transporte.

Para ilustrar melhor esse entendimento, imaginemos a seguinte situação: uma empresa contrata uma transportadora para realizar frete dos seus produtos. Para tanto elabora um contrato em que além do pagamento dos fretes efetivamente incorridos, ela paga um valor extra mensal para que um veículo da transportadora fique à sua disposição, independente da ocorrência de fretes e cobrado destacado destes. Nesse caso, a cada frete é emitido o correspondente conhecimento de

transporte, que gera crédito previsto na hipótese do artigo 3º, inciso IX da Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002. Mas e o custo extra da reserva do caminhão? É insumo, é serviço, é frete ou seria aluguel de máquinas e equipamentos? Entendemos que como o SoP, trata de um custo do contrato, não se enquadra nas hipóteses previstas de creditamento. Lembrando que como já esclarecido, nem todos os custos inerentes ao negócio são passíveis de crédito de PIS e COFINS, ainda que tributáveis para o fornecedor dos serviços. Trata-se de repasse de despesa de manutenção que seria responsabilidade da proprietária dos dutos.

Nesse aspecto, correto o entendimento da autoridade fiscal, já que tal componente (SoP) não é pagamento por bens ou serviços, ou seja, não há uma contraprestação em favor da Recorrente em razão do recolhimento de tais encargos, pelo contrário, são valores impostos por lei, cujo valor arrecadado tem destinação específica para cobrir custos de manutenção das fornecedoras dos dutos de transporte. Em outras palavras, são meros custos para a empresa, já que sequer há a disponibilização de algo em forma de trabalho ou o oferecimento de alguma utilidade específica para a Recorrente (frete).

(...)Tratando-se de contrato de direito privado, importa atentar que advém da vontade livre das partes, pela qual é assegurado aos indivíduos “o poder de fixar o conteúdo do contrato, redigidas as suas cláusulas ao sabor do livre jogo das conveniências dos contratantes”. Uma exigência contratual não tem o condão de transformar-se em crédito, pelo simples fato de estar previsto em alguma resolução. Percebe-se também, na Impugnação, o intuito do sujeito passivo em estender os efeitos da decisão proferida pelo STJ, no REsp nº 1.221.170-PR, a um crédito que não se enquadra no inciso relativo ao insumo (art. 3º, inciso II as Lei nº10.833/2003 e 10.637/2002).

(...)Admite-se a importância do encargo previsto nas cláusulas de ship or pay, porém, tais encargos não podem ser considerados insumos para a prestação do serviço. Tratam-se, outrossim, de gastos operacionais necessários ao funcionamento geral do negócio, não sendo essenciais à produção da atividade finalística própria da empresa, de forma que a exclusão desse item não importa a impossibilidade da produção/fabricação ou a perda substancial da qualidade do produto. Dessa forma, entendemos como corretas as glosas efetuadas sobre os encargos de reserva de transporte (ship or pay) efetuados pela fiscalização.

Ou seja, o entendimento foi reproduzido na seguinte fórmula:

Encargo de Transporte Contratado (Capacidade Contratada de Transporte – utilização potencial – não dá direito a crédito)

(–) Encargo de Transporte Efetivo (Faturamento de Transporte – utilização efetiva – dá direito a crédito)

= Encargo de Transporte Não Utilizado (Ship or Pay – não dá direito a crédito)

Nesse sentido, a recorrente sustenta que o SoP faz parte do preço pelo transporte do gás natural, parcela esta que não é uma mera liberalidade convencional, mas uma parte do preço que deve estar destacada no contrato, por determinação do órgão regulador - a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP - e que por esta razão o seu pagamento está destacado, para que não haja dúvidas quanto ao cumprimento de suas determinações. Portanto, o fato do seu pagamento ser feito de forma destacada não desvirtua a sua natureza de parcela do preço pelo transporte do gás natural, cuja essencialidade e relevância para a atividade da recorrente é notória.

Assim, contesta a conclusão adotada pelas autoridades lançadora e julgadora, ressaltando que a tarifa de capacidade (ship or pay) é paga tanto na hipótese em que o transporte é utilizado como quando este não ocorre, o que é corroborado pelos contratos colacionados aos autos e pela norma que disciplina a tarifa dos referidos serviços (Resolução ANP 15/2014).

Ainda, destaca que, ao contrário do entendimento manifestado pela autoridade fiscal e pela DRJ, a tarifa de ship or pay é um pagamento por capacidade de transporte. Não se trata de um pagamento pela ociosidade do duto, mas uma remuneração pela estrutura que está sendo disponibilizada ao contratante (“investimentos relacionados à Capacidade de Transporte”, no texto da Resolução ANP 15/2014). Tanto é assim que os contratos fazem referência à quantidade diária contratada para o transporte, cujo preço é formado de acordo com os critérios de tarifação da ANP.

Neste sentido, aponta que os contratos em questão têm por objeto o transporte da sua produção de gás natural, por meio de gasodutos, seja para utilização como insumo no seu processo produtivo (maior parte) seja para sua destinação à venda. Daí a lógica de se pagar pela estrutura disponibilizada, que fica exclusivamente dedicada ao transporte do gás natural da recorrente.

Frisa que o objeto do contrato é a capacidade do gasoduto, remunerada de acordo com as tarifas pré-definidas pela ANP, cujo cálculo considera tanto a quantidade de gás efetivamente transportada quanto a capacidade que restou ociosa no período. Trata-se, portanto, de uma fórmula de cálculo do preço contratual, composto por tarifas, que, juntas, constituem o preço contratual.

Dessa forma, não merece subsistir o entendimento exarado no auto de infração de que não existiria previsão legal para tomada de crédito das contribuições ao PIS e da COFINS sobre fretes não inclusos nos custos de aquisição dos serviços ou produtos.

Conforme já reconhecido pela jurisprudência pacífica deste e. Tribunal, “é permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições” (Súmula CARF nº 188). Apesar da Súmula tratar apenas dos casos em que o insumo adquirido não é onerado pelas contribuições ao PIS e da COFINS, revela o entendimento pacífico deste e. Órgão Julgador no sentido de que os fretes

registrados de forma autônoma também dão direito ao crédito quando relacionados à aquisição de insumos e onerados pelas referidas contribuições.

Ademais, a interpretação restritiva de que os fretes só dariam direito ao crédito na aquisição de insumos também não resiste a uma breve análise da legislação que disciplina a matéria, uma vez que, nos casos aqui tratados - transporte da produção de gás natural, por meio de gasodutos, para utilização como insumo no processo produtivo (maior parte) e para destinação à venda -, não há dúvidas quanto ao direito ao creditamento, com base no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, no primeiro caso, e com base no artigo 3º, inciso IX, c/c artigo 15, inciso II, da Lei nº 10.833/03, no segundo.

Isto porque, além da expressa previsão do direito ao crédito relativo ao frete na operação de venda, no transporte do produto para utilização como insumo no processo produtivo, o frete na condição de serviço configura insumo por ser essencial para fabricação do produto destinado à venda, sendo inegável que, sem o transporte do gás natural, o processo produtivo da empresa fica inviabilizado.

Ressalte-se que, até mesmo, a própria autoridade lançadora reconhece o direito ao creditamento nestes casos ao glosar apenas a parte relativa à cláusula ship or pay, o que demonstra o acolhimento dos créditos relacionados aos contratos de transporte de gás natural, subsistindo a controvérsia apenas em relação a essa específica parte dos créditos que foi objeto da glosa.

Para compreensão do presente litígio, cumpre analisar os dispositivos legais e contratuais que disciplinam os contratos de transporte de gás natural e, especificamente, o Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte (Ship or Pay).

Inicialmente, é oportuno destacar que constitui monopólio da União o transporte, por meio de conduto, de gás natural de qualquer origem, nos termos do artigo 177, inciso IV, da Constituição Federal.

Conforme estabelecido pela Lei nº 9.478/97, tal atividade será regulada e fiscalizada pela União, podendo ser exercida mediante, concessão, autorização ou contratação sob o regime de partilha de produção, por empresas constituídas sob as leis brasileiras, com sede e administração no País (artigo 5º). Ademais, qualquer empresa ou consórcio de empresas que atender ao disposto no art. 5º poderá receber autorização da ANP para construir instalações e efetuar qualquer modalidade de transporte de gás natural, seja para suprimento interno ou para importação e exportação (artigo 56).

A utilização dos dutos de transporte por terceiros e a forma de remuneração ao titular das instalações assim está prevista no artigo 58 da Lei nº 9.478/97:

Art. 58. Será facultado a qualquer interessado o uso dos dutos de transporte e dos terminais marítimos existentes ou a serem construídos, mediante remuneração ao titular das instalações ou da capacidade de movimentação de gás natural, nos termos da lei e da regulamentação aplicável.

§ 1º A ANP fixará o valor e a forma de pagamento da remuneração da instalação com base em critérios previamente estabelecidos, caso não haja acordo entre as partes, cabendo-lhe também verificar se o valor acordado é compatível com o mercado.

§ 2º A ANP regulará a preferência a ser atribuída ao proprietário das instalações para movimentação de seus próprios produtos, com o objetivo de promover a máxima utilização da capacidade de transporte pelos meios disponíveis.

§ 3º A receita referida no caput deste artigo deverá ser destinada a quem efetivamente estiver suportando o custo da capacidade de movimentação de gás natural.

Assim, destaca-se também que, nos termos do artigo 8º, caput e inciso VI, da Lei nº 9.478/97, cabe à ANP promover a regulação, contratação e fiscalização das atividades econômicas integrantes da indústria do gás natural, assim como, estabelecer critérios para o cálculo de tarifas de transporte dutoviário e arbitrar seus valores, nos casos e da forma prevista em lei.

Tendo como objeto 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; foi editada a Resolução ANP nº 15, de 17 de março de 2014.

Por bem definir termos essenciais à compreensão dos contratos de transporte de gás natural, reproduzo parcialmente o artigo 2º da referida resolução:

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; (...)XIV - Serviço de Transporte: receber, movimentar e entregar volumes de gás natural por meio de gasodutos de transporte, nos termos do respectivo Contrato de Serviço de Transporte;

XV - Serviço de Transporte Extraordinário: modalidade de contratação de Capacidade Disponível, a qualquer tempo, e que contenha condição resolutive, na hipótese de contratação da capacidade na modalidade firme;

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;

XVII - Serviço de Transporte Interruptível: Serviço de Transporte que poderá ser interrompido pelo Transportador, dada a prioridade de programação do Serviço de Transporte Firme;

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; (...)XXI - Transportador: empresa autorizada ou concessionária da atividade de transporte de gás natural por meio de duto.

Portanto, verifica-se que o Contrato de Serviço de Transporte é um contrato firmado entre o carregador - agente que utiliza o serviço de movimentação de gás natural (no caso, a recorrente) - e o transportador - empresa autorizada ou concessionária da atividade de transporte de gás natural por meio de duto -, para prestação de serviço de transporte, que compreende o recebimento, a movimentação e a entrega de volumes de gás natural por meio de gasodutos de transporte.

Tal contratação pode se dar nas modalidades de: (i) Serviço de Transporte Firme, 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; (ii) Serviço de Transporte Interruptível, que poderá ser interrompido pelo Transportador, dada a prioridade de programação do Serviço de Transporte Firme; e (iii) Serviço de Transporte Extraordinário, modalidade de contratação de Capacidade Disponível, a qualquer tempo, e que contenha condição resolutive, na hipótese de contratação da capacidade na modalidade firme.

Quanto à capacidade de transporte, merece referência que há um volume máximo diário de gás natural que o Transportador pode movimentar em um determinado Gasoduto de Transporte. Dentro desse volume máximo, temos: (i) a Capacidade Contratada de Transporte, que representa o volume diário de gás natural que o Transportador é obrigado a movimentar para o Carregador, nos termos do respectivo contrato de transporte; (ii) a Capacidade Disponível, que é a parcela da capacidade de movimentação do Gasoduto de Transporte que não tenha sido objeto de contratação sob a modalidade firme; e (iii) a Capacidade Ociosa, que é a parcela da capacidade de movimentação do Gasoduto de Transporte contratada que, temporariamente, não esteja sendo utilizada.

No que se refere às Tarifas de Transporte – valor a ser pago pelo Carregador ao Transportador pelo Serviço de Transporte -, merecem transcrição os seguintes dispositivos da Resolução ANP nº 15/2014:

Art. 3º As Tarifas de Transporte de gás natural para Gasodutos de Transporte objeto de autorização serão propostas pelo transportador e aprovadas pela ANP.

(...)Art. 4º O Serviço de Transporte prestado pelo Transportador será remunerado por meio de Tarifas de Transporte, as quais devem atender aos seguintes princípios:

I - representar a contraprestação da operação eficiente, segura e confiável do Gasoduto de Transporte;

II - permitir que o Transportador obtenha receita suficiente para arcar com os seus custos e despesas vinculados à prestação do Serviço de Transporte, obrigações tributárias, assim 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, o que corresponde à sua Receita Máxima Permitida; e III - não implicar tratamento discriminatório ou preferencial entre Carregadores.

Art. 5º A Tarifa de Transporte aplicável a cada Serviço de Transporte deve ser composta por uma estrutura de encargos relacionados à natureza dos custos, despesas e investimentos atribuíveis a sua prestação, devendo refletir:

I - os custos, despesas e investimentos incorridos em bases econômicas que efetivamente contribuam para a prestação do respectivo Serviço de Transporte;

II - os determinantes de custos, tais como a distância entre os pontos de recebimento e de entrega, a Capacidade de Transporte, o volume movimentado, o desequilíbrio entre os volumes recebidos e entregues, e o prazo de contratação;

III - uma remuneração justa e adequada do investimento durante a sua vida útil esperada.

§ 1º Os determinantes de custo de trata o inciso II do presente artigo devem observar a participação de cada Carregador e/ou Serviço de Transporte que lhe caiba na ocorrência desses custos e a qualidade relativa entre os tipos de Serviços de Transporte oferecidos.

§ 2º Qualquer projeção de custo, despesa ou investimento necessária para a determinação da Tarifa de Transporte deve adotar metodologias amplamente reconhecidas e adotadas pelo mercado.

(...)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. 9º A Tarifa de Transporte aplicável ao Serviço de Transporte Interruptível será estruturada com base em um único encargo volumétrico, tomando como referência o Serviço de Transporte Firme, devendo seu valor ser estabelecido em função da sua probabilidade de interrupção, do fator de carga do(s) Serviço(s) de Transporte Firme prestado(s), dos custos e despesas adicionais do Transportador, quando aplicável, e das demais condições da prestação do Serviço de Transporte Interruptível.

§ 1º O Transportador repassará aos Carregadores detentores de Contratos de Serviço de Transporte em modalidade firme, na forma de desconto na Tarifa de Transporte aplicável a este serviço, 90% (noventa por cento) do resultado da contratação de Serviços de Transporte Interruptíveis, decorrentes da utilização de Capacidade Ociosa, descontados os tributos a serem recolhidos, de forma proporcional ao valor de cada Contrato de Serviço de Transporte em modalidade firme no correspondente percurso utilizado.

§ 2º A parcela de 10% (dez por cento) da Tarifa de Transporte aplicável ao Serviço de Transporte Interruptível destinada ao Transportador não será considerada para o cálculo da Receita Máxima Permitida.

§ 3º O Transportador deve encaminhar para aprovação da ANP, no prazo de 60 (sessenta) dias antes da Data de Início do Serviço de Transporte, a proposta de Tarifa de Transporte de que trata o caput do presente artigo acompanhada da memória de cálculo, os gastos projetados e a comprovação dos gastos efetivamente realizados para a prestação do Serviço de Transporte Interruptível ofertado.

Art. 10. A Tarifa de Transporte aplicável ao Serviço de Transporte Extraordinário será estruturada de acordo com o disposto no art. 8º da presente Resolução, devendo seu valor ser estabelecido a partir dos custos, despesas e investimentos relacionados à Capacidade Contratada de Transporte e à Capacidade Disponível existentes, somados aos gastos relacionados à demanda adicional por Capacidade Contratada de Transporte, assim como nas condições da prestação do Serviço de Transporte Extraordinário.

§ 1º As receitas decorrentes da prestação do Serviço de Transporte Extraordinário deverão ser revertidas para a redução das Tarifas de Transporte do Serviço de Transporte Firme, quando couber, e da respectiva remuneração dos ativos efetivamente empregados na prestação do(s) Serviço(s) de Transporte, assim como para a cobertura dos custos e despesas adicionais do Transportador.

§ 2º O Transportador deve encaminhar para aprovação da ANP, no prazo de 60 (sessenta) dias antes da Data de Início do Serviço de Transporte, a sua proposta de Tarifa de Transporte de que trata o caput do presente artigo acompanhada da memória de cálculo, os gastos projetados e a comprovação dos gastos efetivamente realizados para a prestação do Serviço de Transporte Extraordinário ofertado.

Dessa forma, trata-se de um modelo de controle tarifário pelo custo, com forte preocupação com a viabilidade do serviço de transporte. Neste sentido, as Tarifas de Transporte de gás natural para Gasodutos de Transporte devem (i) ser previamente aprovadas pela ANP; (ii) representar a contraprestação da operação eficiente, segura e confiável do Gasoduto de Transporte; e (iii) permitir que o Transportador obtenha receita suficiente para arcar com os seus custos e despesas vinculados à prestação do Serviço de Transporte.

A Tarifa de Transporte aplicável a cada Serviço de Transporte deve ser composta por uma estrutura de encargos relacionados à natureza dos custos, despesas e investimentos atribuíveis a sua prestação, devendo refletir: (i) os custos, despesas e investimentos incorridos em bases econômicas que efetivamente contribuam para a prestação do respectivo Serviço de Transporte; (ii) os determinantes de custos, tais como a distância entre os pontos de recebimento e de entrega, a Capacidade de Transporte, o volume movimentado, o desequilíbrio entre os volumes recebidos e entregues, e o prazo de contratação; e (iii) uma remuneração justa e adequada do investimento durante a sua vida útil esperada. Ainda, é expressamente estabelecido que os determinantes de custo devem observar a participação de cada Carregador e/ou Serviço de Transporte que lhe caiba na ocorrência desses custos e a qualidade relativa entre os tipos de Serviços de Transporte oferecidos.

Neste cenário, temos a Tarifa de Transporte aplicável ao Serviço de Transporte Firme, que deve ser 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; e (iv) Encargo de movimentação: destinado a cobrir os custos e as despesas variáveis com a movimentação de gás.

Adentrando no caso concreto, verificamos pelos contratos de transporte colacionados aos autos, que os contratos firmados pela recorrente se referem à contratação do

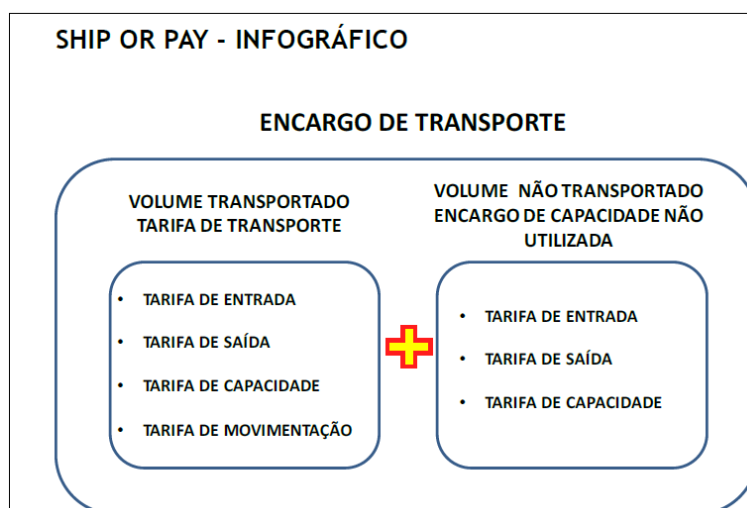
Serviço de Transporte Firme, permitindo também a contratação do Serviço de Transporte Interruptível.

Isso porque a recorrente contrata em base firme (isto é, sem interrupção total ou parcial) o transporte do gás natural. A imprescindibilidade de tal modalidade de contratação é inquestionável uma vez que as particularidades do negócio da recorrente impõem a necessidade de se garantir a disponibilidade imediata do transporte, ao objetivo de atender, de maneira imediata e ininterrupta, a demanda própria (maior parte do gás produzido) e dos seus clientes que necessitam da aludida commodity para o desenvolvimento de sua atividade econômica.

Em tal contratação, o Transportador está obrigado a programar e transportar o volume diário de gás natural solicitado pela recorrente até a Capacidade Contratada de Transporte estabelecida no contrato. Como remuneração pelo serviço prestado, a recorrente deve pagar, mensalmente, ao Transportador, os valores apurados a título de Encargo de Serviço de Transporte, Encargo de Serviço Excedente autorizado, Encargo de Serviço Excedente não autorizado e Encargo de Capacidade de Transporte não utilizada.

Tais encargos são calculados com base na Tarifa de Serviço de Transporte, estando em linha com as balizas da Resolução ANP nº 15/2014, vez que estruturada com base na soma das tarifas (i) de Entrada, (ii) de Capacidade de Transporte, (iii) de Movimentação, e (iv) de Saída.

Tal composição do Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte (Ship or Pay) foi assim ilustrada pela recorrente na sua impugnação:



Ou seja, não se trata de custo à parte, mas tão somente da soma dos dois encargos pagos pela recorrente, a título de remuneração do Transportador, pelo Serviço de Transporte Firme. Os outros dois Encargos (de Serviço Excedente autorizado e de Serviço Excedente não autorizado) tratam da cobrança dos valores relativos ao transporte que excede a capacidade contratada, variando o valor exigido a depender do fato de tal excedente ter sido previamente autorizado ou não.

No entanto, na visão das autoridades fiscais, o Serviço de Transporte só estaria sendo remunerado pelo Encargo de Serviço de Transporte, sendo que o Encargo de Capacidade de Transporte não utilizada seria cláusula contratual livremente pactuada entre as partes, que não seria passível de creditamento, uma vez que não haveria uma contraprestação em favor da recorrente em razão do recolhimento de tal encargo, “já que sequer há a disponibilização de algo em forma de trabalho ou o oferecimento de alguma utilidade específica para a Recorrente (frete)”.

Para ilustrar o seu entendimento, as r. autoridades se utilizam da seguinte comparação:

[...] imaginemos a seguinte situação: uma empresa contrata uma transportadora para realizar frete dos seus produtos. Para tanto elabora um contrato em que além do pagamento dos fretes efetivamente incorridos, ela paga um valor extra mensal para que um veículo da transportadora fique à sua disposição, independente da ocorrência de fretes e cobrado destacado destes. Nesse caso, a cada frete é emitido o correspondente conhecimento de transporte, que gera crédito previsto na hipótese do artigo 3º, inciso IX da Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002. Mas e o custo extra da reserva do caminhão? É insumo, é serviço, é frete ou seria aluguel de máquinas e equipamentos? Entendemos que como o SoP, trata de um custo do contrato, não se enquadra nas hipóteses previstas de creditamento.

Por outro lado, para que o Serviço de Transporte Firme seja prestado, ou seja, para que o transporte de gás natural via gasoduto seja prestado sem interrupção total ou parcial, as partes (carregador e transportador) estabelecem um volume diário de gás natural (dentro da capacidade de transporte do gasoduto) que o Transportador é obrigado a movimentar para o carregador.

Assim, caso o carregador pretenda transportar além da capacidade contratada, deverá arcar com os Encargos de Serviço Excedente. Por outro lado, caso o carregador não se utilize do volume total diário reservado para transporte do seu gás natural, deverá arcar com o Encargo de Capacidade de Transporte não utilizada, que é calculado com base nas Tarifas de Entrada (destinada a cobrir os investimentos relacionados à capacidade de recebimento, e os custos e as despesas fixos da prestação do Serviço de Transporte Firme), de Capacidade de Transporte (destinada a cobrir os investimentos relacionados à Capacidade de Transporte) e de Saída (destinada a cobrir os investimentos relacionados à capacidade de entrega). Ou seja, só não se aplica a Tarifa de Movimentação, visto que esta é destinada a cobrir os custos e as despesas variáveis com a movimentação de gás, sendo as demais tarifas plenamente aplicáveis.

Portanto, verifica-se que o Encargo de Capacidade de Transporte não utilizada não trata de uma remuneração por serviço não prestado. O referido Encargo visa tão somente adequar a remuneração global do contrato com base no volume efetivamente transportado, garantindo a remuneração do Transportador quanto aos custos que deve arcar mesmo que sem movimentar o volume total diário reservado.

Ou seja, trata-se de fretes individualizáveis, em que é possível apurar exatamente qual produto está sendo transportado, em que veículo e a que custo.

No caso do gasoduto, para o Serviço de Transporte Firme ser prestado, nos termos do artigo 4º, inciso II, da Resolução ANP nº 15/2014, a Tarifa de Transporte deve permitir que o Transportador obtenha receita suficiente para arcar com os seus custos e despesas vinculados à prestação do Serviço de Transporte, assim como para a obtenção da remuneração justa e adequada do investimento em bens e instalações vinculados à prestação do Serviço de Transporte, sendo que, nos termos do artigo 5º, §1º, da referida Resolução, os determinantes de custo devem observar a participação de cada Carregador e/ou Serviço de Transporte que lhe caiba na ocorrência desses custos e a qualidade relativa entre os tipos de Serviços de Transporte oferecidos.

Assim, é inegável que o Serviço de Transporte Firme, por se tratar de serviço ininterruptível e com capacidade de transporte reservada, gera custos ao Transportador ainda que em relação ao volume reservado, mas não efetivamente transportado, custos estes que devem ser remunerados pelos Encargos exigidos pelo Carregador, na medida de sua participação.

Frise-se que a separação em encargos se dá justamente para permitir o cálculo da remuneração com base em cada custo incorrido pelo Transportador, e não para remunerar serviços segregados e distintos. Tal separação decorre das exigências previstas na Resolução ANP nº 15/2014, que estabelecem um modelo de controle tarifário pelo custo e visam assegurar a viabilidade do serviço prestado.

Dessa forma, não há que se falar em liberdade das partes em convencionar o referido encargo, uma vez que tal cobrança observa os critérios para cálculo de tarifas de transporte dutoviário estabelecidos pela ANP, sendo imprescindível, para liberação do exercício da atividade, a aprovação e homologação das tarifas pela agência reguladora, nos termos da Lei nº 9.784/97 e Resolução nº 15/2014.

Ainda, é inegável que a ausência de reserva de capacidade impede o pleno exercício da atividade empresarial da recorrente que, para escoar a sua produção, necessita da malha dutoviária de terceiros e do transporte constante do gás natural utilizado como matéria-prima (nas Refinarias, Unidades de Fertilizantes, Térmicas) ou produto acabado (venda de gás produzido).

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.

2. Das despesas com paradas programadas, paradas programadas em bens de terceiros e benfeitorias em bens de terceiros

A autoridade fiscal glosou os valores declarados no SPED EFD – Contribuições, no período de apuração de janeiro a dezembro de 2018, a título de créditos advindos de despesas de depreciação com manutenção e reparos de bens, assim registradas no Bloco F120:

- Gastos vinculados a paradas programadas;
- Paradas programadas em bens de terceiros;
- Benfeitorias em bens de terceiros.

Nesse sentido, a DRJ manteve a autuação fiscal por entender que a depreciação de gastos realizados pela empresa para manutenção de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado não se enquadraria na hipótese de autorização de crédito prevista no inciso VI e §1º, inciso III, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Além disso, registrou que não haveria a possibilidade de se aplicar à hipótese a possibilidade de tomar crédito fundamentado no inciso II do art. 3º das mesmas leis, por não atender aos critérios da essencialidade e relevância dos gastos.

No entanto, em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que *“que as despesas em tela são gastos assumidos com o ativo imobilizado dedicado à produção (daí a necessidade das paradas serem programadas) ao objetivo de aumentar-lhes a vida útil dos bens e garantir-lhes a segurança necessária, o direito ao crédito é também assegurado à luz do entendimento constante da Solução de Consulta COSIT 59/2021, do art. 48 da Lei 4.506/64 e dos incisos VII e VIII do § 1º do art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, e na forma do artigo 3º, VI, com o § 1º, III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003”*.

Ressalta que tais despesas consistem em gastos incorridos diretamente na realização de grandes manutenções planejadas (paradas programadas) de seu complexo parque industrial (ativo imobilizado), realizadas em prazo nunca inferior a um ano, com a finalidade de restaurar ou manter os padrões originais de desempenho e segurança previstos pelos fornecedores e exigidos pela legislação vigente, que representam a única alternativa para perpetuar a utilização da unidade produtiva até o final de sua vida útil estimada.

Assim, defende também ser possível o enquadramento do direito ao crédito apropriado sobre tais despesas na condição de insumos, nos termos do artigo 3, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

No entanto, verifica-se que o fundamento exarado pela autoridade fiscal, e mantido pelo v. acórdão recorrido, não está de acordo com o entendimento mais recente firmado pela Receita Federal e pela jurisprudência deste e. Tribunal.

Dessa forma, cita-se o Parecer Normativo COSIT nº 5/18, que, apesar de tratar da possibilidade de creditamento na condição de insumo dos bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica, caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano, também dispõe sobre os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica que resultem aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano, indicando a modalidade de creditamento com base no artigo 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, vejamos:

7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS 81. Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que

abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.

82. Consoante dispõe o art. 48 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

“Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.” 83. Portanto, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas estabelece que os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica: a) podem ser deduzidos diretamente como custo do período de apuração caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano; b) devem ser capitalizadas no valor do bem mantido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano.

84. Como visto acima, a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Neste Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

85. Desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem considerado que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos, mesmo enquanto vigentes as disposições restritivas ao conceito de insumos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, vergastadas pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento em tela.

86. E isso com base em diversos argumentos, destacando-se o paralelismo de funções entre os combustíveis (os quais são expressamente considerados insumos pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e os bens e serviços de manutenção, pois todos se destinam a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos.

87. Perceba-se que, em razão de sua interpretação restritiva acerca do conceito de insumos, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços utilizados na manutenção dos ativos diretamente responsáveis pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços prestados a terceiros.

88. Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a esta Secretaria.

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

Tal interpretação foi reconhecida de forma expressa na Solução de Consulta COSIT nº 59/2021, nos seguintes termos:

29. No caso específico do crédito em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, determinou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2008, publicado no DOU de 18 de dezembro de 2018 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) <receita.economia.gov.br>), que os serviços de manutenção e as peças de reposição aplicadas na manutenção de bens do ativo imobilizado que implicarem um aumento de vida útil do bem de até um ano podem ser considerados insumos (hipótese do inciso II), enquanto os serviços e peças de reposição que acarretarem um aumento de vida útil do bem superior a um ano permitem o crédito na modalidade de bens incorporados ao ativo imobilizado (hipótese do inciso VI).

(...)30. A possibilidade crédito em relação aos gastos com serviços de manutenção e com peças de reposição de bens do ativo imobilizado também é reconhecida nos incisos VII e VIII do § 1º do art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)VII - serviços de manutenção necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

VIII - bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

31. Como se vê, os serviços de manutenção e as peças de reposição aplicados em máquinas e equipamentos utilizados no processo de prestação de serviços são considerados insumos à prestação de serviços, desde que acarretem um aumento na vida útil do bem de até um ano.

32. Caso a manutenção (serviços e peças) acarrete um aumento na vida útil das máquinas e equipamentos superior a um ano, esses dispêndios serão capitalizados no valor do bem e poderão ser descontados como crédito com base nos encargos de depreciação do bem. Não se vislumbra a possibilidade de o desconto do crédito ser feito em parcela única e de forma imediata, pois o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, é aplicável somente à aquisição de máquinas e equipamentos e não à ativação da manutenção de veículos usados.

Além disso, cito os seguintes precedentes deste e. CARF em casos semelhantes da própria recorrente:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. INSPEÇÕES TÉCNICAS, MANUTENÇÃO E REABILITAÇÃO DE TANQUES DE ARMAZENAMENTO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao desconto de créditos com base nos encargos de depreciação os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo, dentre os quais se incluem os dispêndios com docagem de navios e embarcações operados pelo contribuinte e com inspeções técnicas, manutenção e reabilitação de tanques de armazenamento, quando acarretam aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, observados os demais requisitos da lei.

(Processo nº 16682.900158/2014-01; Acórdão nº 3201-009.954; Relator Conselheiro Hélcio Lafetá Reis; sessão de 26/10/2022)

DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo são tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano.

Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo que prolongam a vida útil do bem em prazo superior a um ano, conforme a legislação do imposto sobre a renda, devem ser ativados, apurando-se sobre eles despesas de depreciação.

Sobre as despesas de depreciação é possível a apuração de créditos não cumulatividade do PIS/COFINS, nos termos artigo 3º, § 1º, III, da Lei n. 10.833/2003. Inteligência da Solução Cosit n. 59/2021.

(Processo nº 16682.901562/2018-18; Acórdão nº 3301-010.377; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 22/06/2021)

Assim, verifica-se que a premissa da fiscalização está equivocada e as glosas merecem ser revertidas. Isso porque a própria autoridade fiscal reconhece como correto o procedimento contábil executado pela recorrente, visto que os gastos com manutenção e reparos de ativos devem ser ativados quando prolongam a vida útil do bem do ativo.

Nesse sentido, diferentemente do posicionamento da fiscalização, não é apenas sobre bens, máquinas e equipamentos que se apura crédito de PIS/COFINS sobre as despesas de depreciação, mas também sobre serviços, partes e peças utilizados em reparos e manutenção do ativo que, por prolongar a vida útil do ativo em mais de 12 meses, devem ser ativados.

No entanto, quanto ao argumento da recorrente de que o direito ao crédito apropriado também poderia estar fundamentado no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que, sendo afastado o único fundamento que embasava a glosa – ausência de autorização legal -, não cabe a este e. Órgão Julgador reanalisar os créditos apropriados.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso, para o fim de reverter integralmente as glosas relativas aos valores referentes ao pagamento nas modalidades Paradas Programadas, Paradas Programadas em Bens de Terceiros e Benfeitorias em Bens de Terceiros discriminados no Bloco F120 da base de cálculo dos créditos de PIS/Cofins.

3. Das despesas portuárias

A autoridade fiscal também glosou créditos relacionados com despesas portuárias registradas a título de serviços tais como rebocadores portuários, manutenção em área portuária, transporte de lanchas para apoio portuário e movimentação marítima de cargas.

Por outro lado, a recorrente sustenta que todos esses gastos são essenciais para sua atividade que se encontra na exploração e produção de óleo e gás em alto mar. Assim, seria “notoriamente dependente do apoio das atividades portuárias para o embarque e desembarque de pessoal, equipamentos e materiais para as unidades de operação industrial”.

Além disso, a recorrente sustenta que o r. acórdão deixou de analisar o caso concreto do processo, que diz respeito aos gastos feitos por uma empresa cuja atividade se concentra na exploração e produção de óleo e gás em alto mar, atividade esta notoriamente dependente do apoio

das atividades portuárias para o embarque e desembarque de pessoal, equipamentos e materiais para as unidades de operação industrial.

Nesse sentido, verifica-se que as despesas portuárias são imprescindíveis para a efetivação das operações da recorrente, sendo consideradas insumos em razão não só da sua essencialidade, mas também em razão da sua imposição por força das circunstâncias e legislação nacional.

Conforme se extrai das Normas da Autoridade Marítima para Embarcações Empregadas na Navegação em Mar Aberto - NORMAM-01/DPC, rebocador é uma “embarcação projetada para empurrar, puxar e rebocar barcas ou outras embarcações. Auxilia em manobras delicadas como atracação e desatracação. É caracterizada por ter pequeno porte, motores potentes e alta capacidade de manobra”.

Dessa forma, a recorrente bem aponta que, na sua atividade de exploração e produção de óleo e gás em alto mar, dependente do apoio das atividades portuárias para o embarque e desembarque de pessoal, equipamentos e materiais para as unidades de operação industrial, os rebocadores são responsáveis pela entrada e saída segura dos navios nos portos em todas as fases da exploração e produção, e em situações emergenciais como, por exemplo, incêndios em alto-mar.

Portanto, além da essencialidade evidente, trata-se de despesa obrigatória para empresas que atracam, desatracam e navegam nos portos e terminais brasileiros, como se verifica, exemplificativamente, das Normas e Procedimentos da Capitania dos Portos de São Paulo - NPCP-SP:

4.2 – SERVIÇO DE REBOCADORES 4.2.1 – CONDIÇÕES DE USO DE REBOCADORES O acompanhamento de, pelo menos, 1 (um) rebocador durante a navegação dos navios ao longo do canal de acesso, bem como o emprego de rebocadores nas manobras de atracação, desatracação e movimentação nos portos ou terminais de Santos, Guarujá e Cubatão (USIMINAS e TIPLAM) serão obrigatórios, em observância às normas a seguir mencionadas e aos Procedimentos Especiais constantes do capítulo 5 desta NPCP. A obrigatoriedade do uso de rebocadores deverá ser respeitada pelos Armadores, Praticagem e pelos Comandantes dos Navios Mercantes. A quantidade de rebocadores a serem empregados nas manobras e o estabelecimento do dispositivo de reboque constam em Portaria específica desta Capitania, disponível no endereço: <https://www.marinha.mil.br/cpsp>.

Ressalte-se, por oportuno, que, nos termos do artigo 4º, da Lei nº 9.537/97, que dispõe sobre a segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional e dá outras providências, “são atribuições da autoridade marítima: I – elaborar normas para: b) tráfego e permanência das embarcações nas águas sob jurisdição nacional, bem como sua entrada e saída de portos, atracadouros, fundeadouros e marinas”, o que reforça o caráter vinculante das normas impostas pelas autoridades marítimas.

Corroborando os argumentos expostos, cumpre reproduzir documento colacionado aos autos que trata da Cadeia Integrada das Atividades da Petrobras:

· Exploração e Produção de Petróleo e Gás Natural A exploração e a produção de petróleo e gás natural são as atividades centrais da Petrobras. Buscamos aumentar nossas reservas e desenvolver a produção para garantir o atendimento à crescente demanda de energia. A maior parte de nossas reservas de petróleo encontra-se em campos marítimos, entretanto, em terra, também temos uma importante produção, concentrada principalmente nas regiões Norte e Nordeste e, em menor escala, no Sudeste, na área do Espírito Santo.

Para a realização da atividade de exploração e produção de petróleo e gás natural em campos marítimos são utilizados diversos tipos de plataformas.



Vide funcionalidades de cada plataforma.

Fonte: <http://www.petrobras.com.br/infograficos/tipos-de-plataformas/desktop/index.html>

De acordo com o art. 6º da Lei 9.478/97, a atividade de E&P encontra-se subdividida basicamente em 3 fases.

Exploração:

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].



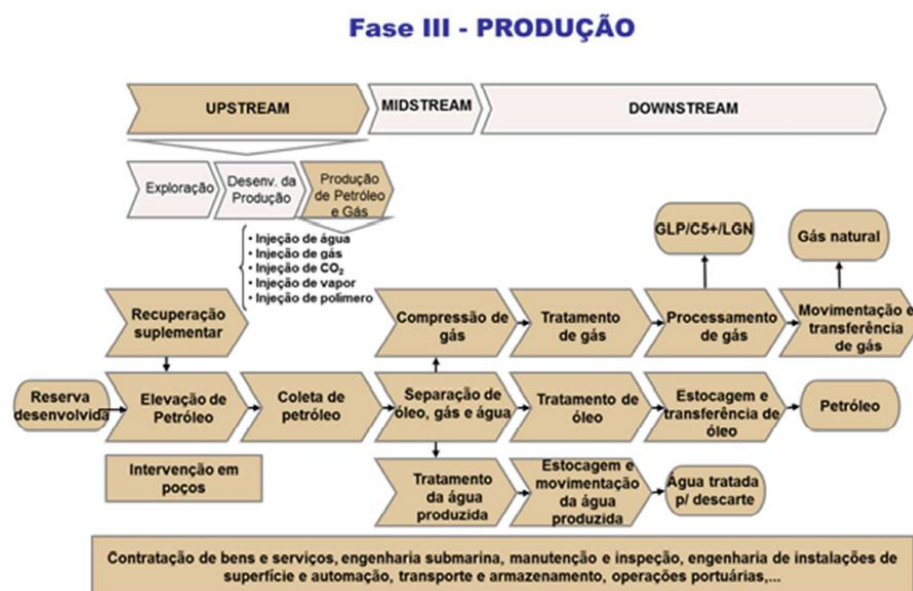
Desenvolvimento:

Conjunto de operações e investimentos destinados a viabilizar as atividades de produção de um campo de petróleo ou gás. [art. 6º, XVII da Lei Nº 9.478/97].



Produção:

Conjunto de operações coordenadas de extração de petróleo ou gás natural de uma jazida e de preparo para sua movimentação. [art. 6º, XVI da Lei Nº 9.478/97].



Considerando as definições supracitadas e ainda que a maior parte da atividade de exploração e produção de petróleo e gás da requerente se dá em águas marítimas, é incontestável que, por exemplo, os itens pertinentes a serviços de instalações e montagens industriais, obras portuárias, rebocadores portuários, movimentação de cargas marítimas, serviços de praticagem, amarração de navios, manutenção em embarcações e unidades móveis, análises técnicas em dutos e equipamentos

submarinos, construção, administração e fiscalização de obras, armazenagem de produtos, etc., são aplicados e essenciais para a consecução das atividades apontadas nas três fases acima.

Assim, verifica-se que os gastos com rebocadores portuários e movimentação de cargas marítimas são essenciais para o desenvolvimento da atividade de exploração e produção de petróleo e gás natural em campos marítimos, dependente do apoio das atividades portuárias para o embarque e desembarque de pessoal, equipamentos e materiais para as unidades de operação industrial, afasta-se o entendimento exarado na autuação de que não constituiriam insumos de produção por serem posteriores ou anteriores à produção.

Nesse sentido, reitere-se uma vez mais o entendimento fixado no julgamento do REsp nº 1.221.170 pelo STJ, no sentido de que não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto.

Além disso, merece transcrição excerto do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17 dezembro de 2018:

3. INSUMO DO INSUMO 45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita

Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

Reconhecendo o caráter de insumos aos serviços portuários necessários ao processo produtivo da recorrente, cito os seguintes precedentes deste e. CARF, vejamos:

SERVIÇOS PORTUÁRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Em razão das operações de importação e exportação, tanto de matérias-primas como dos produtos acabados, as despesas com serviços portuários mostram-se essenciais ao processo produtivo da empresa nas etapas iniciais e finais. Além disso, os serviços portuários permitem o envio das mercadorias até o destino final e permite a continuidade de suas atividades fabris.

(Processo nº 10314.720217/2017-14; Acórdão nº 9303-011.412; Relator Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire; sessão de 15/04/2021)PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMOS.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à Cofins refere-se aos produtos e serviços necessários ao processo produtivo.

Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa na atividade exercida pela recorrente os gastos incorridos com (i) serviços prestados no mineroduto; (ii) aluguel de veículos, de máquinas e equipamentos; (iii) locação de dragas, reboque, serviço de rebocador e portuários; (iv) serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos; (v) serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagens, análises físicas e químicas; (vi) usinas manutenção e conservação; (vii) obras de construção civil e (viii) combustíveis.

Aos créditos concedidos em relação (i) aos serviços prestados no mineroduto e (ii) a obras civis e outros serviços sobre máquinas e equipamentos devem ser respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. III, do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(Processo nº 10680.901872/2012-81; Acórdão nº 3201-003.328; Relator Conselheiro Winderley Morais Pereira; sessão de 31/01/2018)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reverter as glosas sobre despesas com aquisição de serviços descritos como rebocadores portuários e movimentação marítima de cargas.

4. Das despesas com projetos

A Fiscalização glosou créditos apurados a partir da contratação de projetos identificados como serviços de consultoria técnica. Nos Blocos A 100-170 e F100 da EFD-Contribuições, encontraram-se os seguintes registros:

- Projetos Oleodutos/Gasodutos Marítimos;

- PROJETOS SIST. PROCESS. PETROLE;
- PROJETOS ENGENHARIA DE AVALIAC;
- PROJETOS TUBULAÇÕES EQUIP. E C;
- Projetos / Estudos submarinos;
- PROJETOS SISTEMA DE GAS NATURA;
- PROJETOS SIST. AUTOMACAO IN;
- PROJETOS SISTEMAS DE GERACAO D;
- Projetos de proteção catódica.

No entanto, a DRJ reverteu parcialmente essas glosas, sob o entendimento de que a elaboração e execução de projetos de engenharia preencheriam os requisitos para caracterização de insumos, conforme o REsp 1.221.170/PR, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018. A tabela de fl. 10.101 discrimina as glosas revertidas, as quais não alcançaram valor suficiente para a devolução do tema em recurso de ofício.

Por outro lado, o julgador de primeira instância considerou “correta a glosa das despesas com projetos vinculados à área administrativa da empresa com discriminação nas notas fiscais: ‘suporte administrativo’, ‘projeto para serviço de cadastro de pessoal’” (fl. 10.101).

A controvérsia recursal, portanto, recai somente sobre projetos vinculados à área administrativa, e não à área de produção. Isso porque em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que as demais glosas nesta rubrica, mantidas pela DRJ, também devem ser revertidas, eis que também relevantes à sua atividade empresarial, o que inclui as despesas administrativas, sem as quais seria inviável a organização da empresa.

No entanto, entendo que não assiste razão à recorrente. Ademais, além da mesma não trazer qualquer explicação sobre os referidos projetos, se desincumbindo do ônus de comprovar o direito creditório alegado, nos termos do §2º, inciso XII, do artigo 176 da IN RFB nº 2121/22, “não são considerados insumos, entre outros: bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica”.

Dessa forma, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

5. Das despesas com afretamento de aeronaves e embarcações

A autoridade fiscal consignou que a única hipótese legal autorizativa de tomada de créditos pelo afretamento de embarcações e aeronaves é a de afretamento contratado no exterior com pagamento das contribuições PIS-Importação e COFINS-Importação, conforme disposto no inciso IV do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 e na Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022. Nos termos do TVF, na prática, o creditamento não pode ocorrer, “pois, as alíquotas foram reduzidas a zero” (fl. 2.927).

Nesse sentido, foram mantidas também as glosas sobre os gastos com afretamento de aeronaves e embarcações, sob o entendimento de que a legislação só traria benefício especificamente direcionado para o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos e para a contraprestação do arrendamento mercantil, e que o caso também não se enquadraria como insumo.

Por outro lado, a recorrente defende que não existe atividade de exploração de petróleo sem o emprego de embarcações que, na espécie em análise, foram afretadas pela contribuinte.

Dessa forma, para cumprir o seu escopo empresarial, a recorrente firma variados contratos de aluguel de embarcações, as quais estão envolvidas em toda, frisa-se, toda a cadeia de exploração. Isso porque o afretamento de embarcações de apoio, navios sonda, FPSOs, tudo, repisa-se, tudo está intimamente ligado à atividade de exploração do petróleo em alto mar.

Neste particular, tem-se que a recorrente, a fim de desempenhar as suas atividades, todas da maior importância para a industrialização e comércio desses produtos no País, necessita ter a posse de navios e embarcações para transportar insumos às suas plataformas, realizar atividades de apoio marítimo e manutenção de plataformas, dentre outras ligadas ao seu objeto social.

Mas não somente as embarcações, como também as aeronaves se mostram notoriamente ligadas ao processo produtivo da recorrente, de forma a inviabilizá-lo caso a empresa não pudesse se valer de tal recurso no transporte de sua força de trabalho para as unidades de exploração e produção, localizadas em sua maior parte, em alto mar.

Com efeito, devido à concentração de sua atividade em alto mar, por característica da própria natureza, é por meio do afretamento de aeronaves que a recorrente pode levar a sua mão-de-obra especializada para a operação dos equipamentos necessários para a exploração e produção de petróleo e gás natural e para viabilizar a permanência dos profissionais a bordo em sua escala de trabalho que, consoante o disposto na Lei 5.811/72, dura dias em alto mar, privados de qualquer recurso senão daqueles viabilizados pela própria empresa.

Consoante análise dos contratos de afretamento, verifica-se que os mesmos tiveram por finalidade o transporte de pessoas para as unidades de exploração e produção da recorrente, sendo evidente, portanto, a sua essencialidade com a atividade, ainda mais por se ter em conta que o deslocamento para as unidades de exploração e produção só podem ser feitos se viabilizados pela própria empresa, de acordo com as normas estabelecidas pela legislação trabalhista e de segurança.

Nesse sentido, os contratos que embasam as despesas de afretamento (fls. 3.087 e segs.) evidenciam que as embarcações e as aeronaves afretados são empregados no apoio à atividade de produção e perfuração de petróleo e gás.

Assim, verifica-se que as despesas com afretamento podem ser consideradas insumos porque, sem elas, não existe exploração e produção de petróleo e gás natural e, conseqüentemente, receita passível de se sujeitar ao PIS e à COFINS.

Neste sentido, esse Conselho decidiu que, para uma usina de açúcar e álcool, “locação (aluguel) de tratores, enquadraram-se no conceito de insumos nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e/ na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp nº 1.220.170/PR” (acórdão 3301-011.083, de 21/09/2021). Nos termos do voto do relator, o aluguel de tratores utilizados na atividade agrícola, no custeio da cana-de-açúcar, é insumo para aquela indústria.

Portanto, nos termos do art. 3º, II e/ou inciso IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e consoante o entendimento do REsp 1221170/PR, verifica-se que esses contratos de afretamento são, portanto, essenciais à atividade da recorrente, sem os quais resta inviabilizado o desenvolvimento do seu negócio e, conseqüente, a geração de receita tributável, o que justifica o direito ao crédito.

Ademais, naquilo que diz respeito à interpretação do inciso IV das Leis supracitadas, a Receita Federal, ao regulá-la, entendeu que referida norma legal também poderia compreender o afretamento das embarcações e aeronaves, como por exemplo, o disposto no inciso III do artigo 213 da IN RFB nº 1.911/2019¹.

No entanto, em relação ao entendimento de não ter havido pagamento de PIS e COFINS sobre os afretamentos em parte das despesas glosadas, cabem duas considerações. A primeira, que a própria documentação compilada pelo auditor fiscal demonstra que a autuação fiscal contemplou apenas afretamentos que ocasionaram o recolhimento das contribuições. Ou seja, foram consideradas como geradoras de crédito apenas as operações de afretamento nacionais. Segundo que, ainda que todas as operações glosadas pela fiscalização tivessem sido contempladas pela alíquota zero de PIS e COFINS (o que já se sabe que não é o caso), tal fato não afasta o direito ao crédito do contribuinte, haja vista corresponderem a insumo de produto tributado.

Portanto, entendo que assiste razão à recorrente. Isso porque na medida em que as receitas de afretamento sobre as quais a recorrente depositou o cálculo dos créditos glosados pela Fiscalização foram efetivamente tributadas (bem como a receita dos produtos originados dessa produção), e uma vez incontroverso que tais itens participaram efetivamente da sua atividade econômica, sendo ela imprescindível para que a própria atividade econômica analisada.

¹ “Art. 213. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas, incorridos no mês, decorrentes das importações sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, relativos a (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, incisos III e IV): (....) II - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa, observado o disposto no art. 268”.

Restando amplamente demonstrada a utilização das embarcações e aeronaves na atividade da empresa, subsiste a controvérsia quanto ao alcance do direito creditório previsto no artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/03.

Isso porque o artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/03 expressamente assegura o direito à apropriação de créditos relativos a *“aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”*.

Ocorre que, tanto a autoridade lançadora quanto a autoridade julgadora *a quo* se manifestaram no sentido de que o creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS configura benefício fiscal e, por conseguinte, deve ser interpretado de forma literal, nos termos do artigo 111 do CTN. Neste cenário, compreenderam que o afretamento de embarcações e aeronaves no mercado nacional não possui previsão legal de creditamento, razão pela qual seria de rigor a glosa.

Como vimos, o creditamento não configura benefício fiscal, mas direito decorrente da sistemática da não-cumulatividade, que busca assegurar a não-incidência dos tributos em cascata, de modo a não onerar reiteradamente a mesma capacidade contributiva já manifestada e tributada.

Ao onerar as receitas consumidas e tornar a incidir sobre a receita obtida a partir delas, o encargo tributário é aumentado vertical e substancialmente, razão pela qual foram instituídas as sistemáticas da não-cumulatividade, buscando onerar apenas aquela parcela da receita que realmente representa capacidade contributiva.

Sobre a técnica da não-cumulatividade instituída para as contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento, denominada de “base sobre base”, pertinente é a doutrina de Ricardo Lodi Ribeiro, expressamente mencionada no julgamento do REsp nº 1.221.170:

Assim, se em relação às mercadorias e produtos, a não-cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o mesmo imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento. Nestes, não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).

Merece destaque também que, no julgamento do RE nº 841.979, em sede de Repercussão Geral, o STF fixou a tese que “o legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança”.

Assim, se a matriz constitucional das contribuições ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança são de observância

obrigatória ao legislador ordinário, ainda mais forte é a cogência de tais princípios na aplicação das hipóteses de creditamento arroladas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 no caso concreto.

Dito isto, é fato que toda lei, como norma geral e abstrata que é, não consegue trazer nas minúcias as características individuais e concretas de todas as situações que pretende disciplinar. Ainda, convive com as dificuldades decorrentes de toda e qualquer linguagem, no que se refere à polissemia, vagueza e ambiguidade dos termos.

Quanto às hipóteses de creditamento previstas pelo legislador ordinário, tal polissemia gerou grande debate em relação ao termo “insumo”, mas também se revela presente em discussões, como a presente, quanto à interpretação dos termos “máquina” e “equipamento”.

Não me parece correto o entendimento exarado pela autoridade fiscal de que, ao se utilizar dos termos “máquina” e “equipamento”, o legislador automaticamente estaria excluindo termos como “embarcação”, “aeronave”, “veículo”.

Exercendo sua atividade de índole geral e abstrata, o legislador buscou assegurar o direito ao creditamento para as mais variadas empresas, com suas mais distintas especificidades, sobre aquilo que representa uma “máquina” e um “equipamento”, numa atividade genericamente considerada. Ou seja, tudo aquilo que exerce a função de “máquina” e de “equipamento” numa atividade específica, deve ser considerado passível de creditamento.

E isso não significa ampliar o alcance da norma, mas tão somente dar-lhe uma interpretação sistemática, em observância ao princípio da isonomia, razoabilidade e segurança jurídica. Afinal, todos os contribuintes que locam “aparelhos” para utilização na atividade da empresa, tem a sua receita consumida com tais despesas, para obtenção da sua receita tributável.

A alteração do termo foi realizada de modo proposital apenas para reforçar que não cabe interpretação literal dos dispositivos que disciplinam as hipóteses de creditamento na sistemática da não-cumulatividade, assim como, para demonstrar que o que interessa ao aplicador do direito, nestes casos, é a função daqueles itens elencados, dentro de cada atividade específica, de modo a assegurar o direito ao creditamento de despesas necessárias consumidas pela fonte produtora de receita.

Assim, pelo próprio objeto da norma, é certo que não estamos falando de conceitos rígidos, numericamente definidos, mas de tipos, como ordens flexíveis e graduáveis. No tipo, a relação entre a premissa maior e a menor não precisa ser de subsunção. Como ensina Karl Larenz, “a caracterização antecipada na lei, que não impõe uma definição definitiva e suficientemente precisa, necessita de ser completada com uma multiplicidade de traços, que resultam por dedução da definição legal. Esta “dedução” está subordinada ao pressuposto de que as regras legais se adequam ao tipo pensado, que “se ajustam” a ele”², situação que, a meu ver, se adequa perfeitamente ao direito creditório na sistemática da não-cumulatividade.

² LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de: José Lamego. 3.ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.p. 665.

Assim, considerando que as embarcações são utilizadas pela recorrente para transporte do petróleo, seus derivados ou gás natural, efetivando a sua prestação de serviço, e as aeronaves para levar a sua mão-de-obra especializada para a operação dos equipamentos necessários para a exploração e produção de petróleo e gás natural e viabilizar a permanência dos profissionais a bordo em sua escala de trabalho em alto-mar, ambas se ajustam ao tipo “máquina”, definido como “dispositivo composto por partes móveis e fixas, combinadas de modo a utilizar energia, geralmente mecânica, para realizar um trabalho específico”, razão pela qual entendo que deve ser reconhecido o direito ao crédito no presente caso, com base no artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/03.

No mesmo sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTES DOS PAGAMENTOS POR AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES. INCISO IV DA LEI Nº 10.637/2002. POSSIBILIDADE.

Sobre o afretamento de embarcações pertencentes à PETROBRÁS, que recebe os pagamentos pelo afretamento a casco nu, a partir de pagamentos do "hire" pela TRANSPETRO, tendo como função possibilitar as operações de transporte e armazenagem de granéis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicas e de gás em geral, é permitida a tomada de crédito com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002.

(Processo nº 16682.903245/2013-21; Acórdão nº 3301-010.367; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 22/06/2021) ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS E EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Diante da inexistência de definição clara e fechada na legislação sobre o conceito de máquinas, equipamentos e prédios, a verificação das hipóteses creditáveis com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, deve ser analisada caso a caso, tendo em vista a função dos bens indicados no processo produtivo e seu modo de funcionamento. No caso dos autos, restou demonstrada a possibilidade de creditamento frente ao tipo de utilização dos dutos, terminais e embarcações alugados enquanto ferramentas essenciais para execução das atividades do objeto social da recorrente.

(Processo nº 16682.720974/2018-59; Acórdão nº 3401-007.462; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 17/03/2020).

Ressalte-se, por pertinente, que a autuação fiscal contemplou apenas operações de afretamento nacionais, as quais sofreram a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS. Por fim, cumpre destacar que recentemente foi editada a Súmula CARF nº 188, nos seguintes termos:

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Dessa forma, analisando os julgados que embasaram a referida súmula, verifica-se que o entendimento exarado se refere aos casos em que os veículos de transporte de carga ou de passageiros não participam propriamente do processo produtivo ou da prestação de serviço do contribuinte. No presente caso, restou devidamente demonstrado que as embarcações são utilizadas pela recorrente para transporte do petróleo, seus derivados ou gás natural, efetivando a sua prestação de serviço, e as aeronaves para levar a sua mão-de-obra especializada para a operação dos equipamentos necessários para a exploração e produção de petróleo e gás natural e viabilizar a permanência dos profissionais a bordo em sua escala de trabalho em alto-mar, sendo tais itens perfeitamente enquadrados na condição de máquinas na atividade desenvolvida pela empresa, razão pela qual entendo pela não subsunção do caso concreto ao entendimento sumulado, inexistindo, por conseguinte, inobservância ao enunciado de súmula do CARF, nos termos do artigo 85, inciso VI, do RICARF.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas aos gastos com afretamento de aeronaves e embarcações.

6. Das despesas com alimentação e hotelaria

A DRJ manteve a glosa dos créditos correspondentes aos gastos com alimentação e hotelaria da rede offshore (em unidades marítimas) da recorrente, amparando-se no art. 176, § 2º, VI, da IN RFB 1911/2019 e no Parecer Normativo COSIT 5/2018.

No entanto, consoante análise dos documentos juntados pela recorrente, a partir das fls. 6.753, verifica-se que as despesas em tela são representadas pelos custos com os profissionais da requerente que atuam em plataformas marítimas, ou seja, que precisam se posicionar em áreas remotas e de difícil acesso, onde não existem opções de alimentação e hospedagem. Ou seja, permanecem isolados do mundo por grandes lapsos temporais.

Dessa forma, tais despesas são imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade de exploração do petróleo. Isso porque de acordo com julgamento do REsp 1.221.170 do STJ, segundo o qual, deve-se entender como insumo, para os fins do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, o gasto que seja imprescindível ou importante para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Isso porque a recorrente exerce suas atividades operacionais preponderantemente em unidades marítimas, consoante análise das obrigações legais que possui no trato das relações trabalhistas submetidas à circunstâncias de trabalho especiais.

Ademais, vale destacar que a recorrente tem por obrigação, imposta pela Lei nº 5.811/72, fornecer alimentação e alojamento aos trabalhadores marítimos, nos termos das normas regulamentadoras dos respectivos órgãos governamentais (ANP, IBAMA, ANVISA, Marinha do Brasil, Ministério do Trabalho e Emprego).

Portanto, verifica-se, pois, que, para exercer a sua atividade operacional, a recorrente não pode abrir mão desses gastos (seja por questões operacionais decorrentes da atividade de exploração, seja por força de lei), o que leva à conclusão de que estão direta e intrinsecamente vinculados ao seu processo produtivo, tornando-se, assim, essenciais.

Assim, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas correspondentes aos gastos com alimentação e hotelaria (em unidades marítimas) da recorrente, tendo em vista a essencialidade e a relevância das despesas em questão.

7. Das despesas com Gasodutos LULA-MEXILHÃO e CABIÚNAS 1

Consoante análise do TVF (fl.2934 dos autos) observa-se que a fiscalização considerou indevida a inclusão, sob tal enquadramento, dos gastos cuja descrição (coluna “0200_DESC_ITEM” do Bloco F100) é “Direito de Passagem / permissão de uso”, na composição da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS e da Cofins.

No entanto, em relação ao acórdão recorrido, verifica-se que a DRJ não julgou matéria expressamente impugnada pela recorrente, correspondentes à glosa de créditos denominados pela recorrente de direito de passagem e permissão de uso de gasoduto.

Por outro lado, verifica-se que a glosa supramencionada fora expressamente impugnada pela recorrente, mas, apesar de ter constado do relatório do acórdão de julgamento, o voto condutor não apreciou o aludido tema, tendo deixado de julgá-lo, contrariando, assim, o disposto nos arts. 31 e 59 do Decreto 70.235/72, bem como o art. 48 da Lei 9784/99.

Nesse sentido, a recorrente reitera que, em razão da omissão do julgado de primeira instância administrativa, deve ele ser anulado, determinando-se o retorno do processo à DRJ para o julgamento da matéria pendente.

Dessa forma, a recorrente, pleiteia, em sede de preliminar, a nulidade do v. acórdão recorrido, por omissão quanto a glosa impugnada, sob o argumento de que o julgamento de primeira instância não considerou a matéria expressamente impugnada, correspondentes à glosa de créditos denominados pela recorrente de direito de passagem e permissão de uso de gasoduto.

Assim, por ter deixado de apreciar os argumentos trazidos na peça impugnatória e por ter deixado de se manifestar sobre o pedido supracitado, o Acórdão recorrido padece de vício de motivação, caracterizando a preterição do direito de defesa da recorrente, nos termos do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, o que enseja a sua nulidade:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Não obstante, entendo por oportuno deixar de pronunciar essa nulidade, em homenagem ao disposto no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, acima transcrito, uma vez que, no mérito, assiste razão à recorrente.

No que tange ao mérito, os contratos anexados com a impugnação, correspondentes aos registros de glosa constantes do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2076 a 2146), indicam que, sob tal rubrica (erroneamente grifadas como direito de passagem e permissão de uso), estão os créditos tomados pela recorrente correspondentes a despesas de utilização dos gasodutos LULA-MEXILHÃO e CABIÚNAS 1 (fls. 9.706 e segs.).

Isso porque a legislação do PIS e da COFINS, mencionada pela própria fiscalização, dispõe que o direito ao crédito das contribuições aplica-se ao aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, conforme expresso nos arts. 3º, incisos IV, de ambas as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Dessa forma, o creditamento se justifica no fato de que, indiscutivelmente, os gasodutos fazem parte essencial do processo produtivo da recorrente, sendo instalações para o transporte de petróleo e gás natural, conforme definido pela Lei nº 14.134/2021:

“Art. 3º Ficam estabelecidas as seguintes definições para os fins desta Lei e de sua regulamentação: (...)

XXIV - gasoduto de escoamento da produção: conjunto de instalações destinadas à movimentação de gás natural produzido, após o sistema de medição, com a finalidade de alcançar as instalações onde será tratado, processado, liquefeito, acondicionado ou estocado; XXV - gasoduto de transferência: duto destinado à movimentação de gás natural, considerado de interesse específico e exclusivo de seu proprietário, com início e término em suas próprias instalações de produção, coleta de produção, transferência, estocagem subterrânea, acondicionamento e processamento de gás natural; XXVI - gasoduto de transporte: duto, integrante ou não de um sistema de transporte de gás natural, destinado à movimentação de gás natural ou à conexão de fontes de suprimento, conforme os critérios estabelecidos nesta Lei, ressalvados os casos previstos nos incisos XXIV e XXV do caput deste artigo, podendo incluir estações de compressão, de medição, de redução de pressão, de recebimento, de entrega, de interconexão, entre outros complementos e componentes, nos termos da regulação da ANP; (...)

XL - terminal de GNL: instalação, terrestre ou aquaviária, destinada a receber, movimentar, armazenar ou expedir gás natural na forma liquefeita, podendo incluir os serviços ou instalações necessários aos processos de regaseificação, liquefação, acondicionamento, movimentação, recebimento e entrega de gás natural ao sistema dutoviário ou a outros modais logísticos”.

Da leitura da definição legal, depreende-se que os gasodutos e terminais podem ser entendidos tanto como instalações aderidas ao solo (prédios) como também equipamentos destinados à produção de bens, uma vez que também podem se caracterizar unidades industriais ou empreendimentos correlatos, o que justifica a possibilidade legal de tomada de crédito de PIS e de COFINS, tal como realizado pela recorrente. Nesse sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

“ALUGUEL. DUTOS E TERMINAIS. NATUREZA DE PRÉDIO. Por incorporarem-se ao solo para sua utilização, os dutos e terminais têm a natureza de prédio, permitindo a apuração de crédito com fundamento no inciso IV, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.” (CARF, Ac. 3301-010.377, 1ª TO, 3ª Câm., 3ª Seção, processo 16682.901562/2018-18, julgado em 22/06/2021).

ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS E EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Diante da inexistência de definição clara e fechada na legislação sobre o conceito de máquinas, equipamentos e prédios, a verificação das hipóteses creditáveis com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, deve ser analisada caso a caso, tendo em vista a função dos bens indicados no processo produtivo e seu modo de funcionamento. No caso dos autos, restou demonstrada a possibilidade de creditamento frente ao tipo de utilização dos dutos, terminais e embarcações alugados enquanto ferramentas essenciais para execução das atividades do objeto social da recorrente.

(Processo nº 16682.720974/2018-59; Acórdão nº 3401-007.462; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 17/03/2020)

Conforme consta dos autos, a recorrente é sociedade anônima que tem por objeto social a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção, o transporte, a distribuição e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins, nos termos do art. 3º do seu Estatuto Social.

Ademais, como exposto no documento intitulado Cadeia Integrada das Atividades da Petrobras, a cadeia produtiva da recorrente é realizada de forma integrada nos diversos setores da indústria de exploração e produção de petróleo e gás natural, abrangendo as seguintes atividades:

- (i) exploração e produção de petróleo e gás natural;

- (ii) refino, comercialização e transporte de combustíveis e derivados;
- (iii) produção, comercialização e transporte de gás natural e derivados;
- (iv) geração e comercialização de energia elétrica; e
- (v) produção e comercialização de fertilizantes.

Dessa forma, deve-se ter em conta também que as despesas em análise se revestem de essencialidade e relevância para a atividade fim da recorrente, pois sem elas não seria possível a movimentação do gás natural utilizado como matéria-prima ou produto acabado nas atividades da empresa, o que justificaria o seu crédito.

Portanto, independentemente da qualificação dos dutos e terminais como prédios ou equipamentos, ambos estão dentro do escopo do art.3º, IV da Lei nº 10.833/2003. Nesse sentido, as glosas devem ser revertidas.

Conclusão

Do exposto, voto por superar a preliminar de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para o fim de:

- a) 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;
- b) reverter as glosas relativas aos valores referentes ao pagamento nas modalidades Paradas Programadas, Paradas Programadas em Bens de Terceiros e Benfeitorias em Bens de Terceiros discriminados no Bloco F120 da base de cálculo dos créditos de PIS/Cofins;
- c) reverter as glosas sobre despesas portuárias com aquisição de serviços descritos como rebocadores portuários e movimentação marítima de cargas;
- e) reverter as glosas relativas aos gastos descritos como afretamento de aeronaves e embarcações;
- f) reverter as glosas relativas aos gastos descritos como alimentação e hotelaria;
- g) reverter as glosas relativas aos gastos descritos como despesas de utilização dos gasodutos LULA-MEXILHÃO e CABIÚNAS 1, discriminados na coluna “0200_DESC_ITEM” do Bloco F100.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto da Ilustre Relatora, ousou divergir quanto à possibilidade de apuração de crédito da Contribuição para o PIS e da COFINS em relação às despesas portuárias, às despesas com afretamento de aeronaves e às despesas denominadas “paradas programadas em bens de terceiros” e “benfeitorias em bens de terceiros”, pelas razões que passo a expor.

Despesas portuárias

A autoridade fiscal glosou créditos denominados “despesas portuárias”, escrituradas nos Registros A100-170 e F100 das EFD-Contribuições transmitidas pela recorrente e descritas como “rebocadores portuários”, “manutenção em área portuária”, “lanchas de apoio portuário” e “movimentação marítima de cargas”, por entender que se trata de despesas com serviços que não integram a etapa de produção da recorrente, de maneira que não se caracterizam como insumo.

Em sua defesa, a recorrente alega que tais serviços fazem parte de sua atividade econômica. Afirma em sua Manifestação de Inconformidade que sua atividade não se restringe à atividade marítima, que “o simples bom senso se presta a desconstruir o entendimento” da autoridade fiscal. Em seu recurso voluntário, afirma que o acórdão recorrido:

[...] deixou de analisar o caso concreto do processo, que diz respeito aos gastos feitos por uma empresa cuja atividade se concentra na exploração e produção de óleo e gás em alto mar, atividade esta notoriamente dependente do apoio das atividades portuárias para o embarque e desembarque de pessoal, equipamentos e materiais para as unidades de operação industrial [...].

Traz também normas relativas à obrigatoriedade de contratação de rebocadores para atracação e desatracação nos portos. Continua para defender que os serviços de praticagem são de contratação obrigatória:

Da mesma forma que os rebocadores, a contratação de serviços de praticagem é obrigatória para a atracação e desatracação em alguns Portos, a depender das Normas e Procedimentos da Capitania dos Portos de cada Estado brasileiro e em consonância com o disposto na NORMAN-12/DCP.

A ausência da contratação do profissional prático impede a atracação e desatracação da embarcação da empresa de apoio marítimo a depender do Porto em que a operação vier a ser realizada, impossibilitando o embarque e desembarque de profissionais e suprimentos para aquela embarcação.

Além disso, aduz argumentos relativos a serviços aduaneiros, denotando que estes também estariam englobados pelos registros mencionados.

No escopo da atividade de operação de uma embarcação estão incluídos os serviços aduaneiros, necessários para a importação de bens aplicados nas

embarcações, incluindo o transporte dos bens do local da importação até a base operacional.

A indústria de petróleo e gás natural, sabidamente, é uma área de atuação de profissionais, tecnologias e bens estrangeiros, sendo, portanto, necessário o devido suporte de empresas especializadas para a correta realização de todo o processo de despacho aduaneiro de bens.

Ora, a depender do bem importado, a ausência do despacho aduaneiro (incluindo aqui o transporte até o local de uso) ou ainda a sua realização de forma indevida, traz consequências relevantes na operação de uma embarcação.

Antes de analisar os itens glosados pela fiscalização, importante sintetizar os critérios a partir dos quais o conceito de insumo contido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 deve ser aferido para fins de creditamento da Contribuição para o PIS e da COFINS.

O tema foi apreciado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, que se deu sob a sistemática dos recursos repetitivos e em que foram firmadas as seguintes teses (Temas Repetitivos 779 e 780):

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Portanto, os critérios determinantes para que um bem ou serviço denote o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições deve levar em conta sua essencialidade ou relevância na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

É importante frisar que a essencialidade e a relevância referidas pela decisão do STJ relacionam-se à atividade produtiva, e não à qualquer atividade no âmbito de uma empresa, em consonância com o que prevê o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcrito.

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) (grifo nosso)

É nesse sentido a Nota SEI nº 63/2018, editada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com o fim de analisar a decisão do STJ.

[...] 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.

Também nesse sentido é o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, editado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades. (grifo nosso)

Assentadas essas premissas interpretativas, passemos à análise do caso sob discussão.

Não há dúvidas de que, pelo porte e pelo objeto da recorrente, o desenvolvimento de sua atividade econômica é extremamente complexo e envolve inúmeras etapas, inclusive no que diz respeito especificamente à atividade produtiva. A despeito desse fato, não se pode perder de vista que a legislação permite o desconto de créditos das contribuições a título de insumos especificamente em relação aos bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No caso concreto, os itens glosados foram descritos como “rebocadores portuários”, “manutenção em área portuária”, “lanchas de apoio portuário” e “movimentação marítima de cargas”. Em sua defesa, a recorrente não faz qualquer menção a que se referem as despesas com

“manutenção em área portuária”, “lanchas de apoio marítimo” ou “movimentação marítima de cargas”, focando sua defesa na contratação de serviços de rebocadores portuários, de serviços de praticagem e de “serviços aduaneiros, necessários para a importação de bens aplicados nas embarcações”, estes dois últimos sequer inferíveis por meio das descrições genéricas constantes da escrituração na EFD-Contribuições.

Embora seja crível que serviços de natureza portuária possam se enquadrar como insumos a depender da fase em que estão inseridos, não há nos autos segregação e especificação suficiente das etapas em que os serviços pleiteados são aplicados na atividade produtiva (e não econômica) da recorrente, de maneira que não é possível a concessão indiscriminada de créditos a título de insumo. Argumentos de cunho genérico, como “o simples bom senso se presta a desconstruir o entendimento” ou “atividade notoriamente dependente do apoio das atividades portuárias”, sem especificar a participação de cada um dos itens glosados, não se prestam a fazer prova em favor do direito requerido.

Conforme documento de fl. 1745, a etapa de exploração consiste no “conjunto de operações ou atividades destinadas a avaliar áreas, objetivando a descoberta e a identificação de jazidas de petróleo ou gás natural”. Trata-se, portanto, de etapa prévia à produção e que, pela sua natureza, quando realizada no ambiente marítimo, requer apoio portuário. No entanto, por não estar inserida na produção, os serviços portuários associados a essa etapa não podem ser caracterizados como insumos. Nesse sentido o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

27. [...] somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros (esforço bem-sucedido). Daí conclui-se não haver insumos permissivos de creditamento em atividades que não geram tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.

Ademais, apesar de a recorrente produzir derivados de petróleo, comercializa também óleo cru, caso em que a etapa em que são realizados os serviços portuários aqui tratados podem estar inseridos após a cadeia produtiva. Por exemplo, a contratação de serviços de rebocadores e de serviços de praticagem pode estar associada à exportação do petróleo, o que inviabiliza seu reconhecimento como insumo do processo produtivo, conforme entendimento pacífico deste Conselho.

Acórdão 9303-015.265 – Sessão de Julgamento: 10/06/2024

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

[...]

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Tais exemplos demonstram ser imprescindível que se proceda à devida segregação e especificação da aplicação dos serviços a fim de recuperar créditos das contribuições a título de insumo, o que não foi feito no presente caso.

Por fim, cabe dizer que, subsidiariamente, a recorrente requereu o enquadramento das despesas ora em discussão como frete ou armazenagem na operação de venda, com base no art. 3º inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Pelo que consta dos autos, não há qualquer despesa de frete (transporte) ou armazenagem nesse tópico, quanto menos relacionadas à operação de venda, de maneira que não há como atender ao pleito da recorrente também sob essa perspectiva.

Assim, em vista da falta de segregação e de comprovação da aplicação dos itens glosados nas etapas do processo produtivo da recorrente, bem como por não se tratar de despesa de transporte ou de armazenagem na operação de venda, voto por manter as glosas sobre as despesas denominadas “despesas portuárias”.

Afretamento de aeronaves

Trata-se de glosas relativas a despesas incorridas com afretamento de aeronaves.

Em sua peça de defesa, a recorrente alega que:

[...] as aeronaves se mostram notoriamente ligadas ao processo produtivo da recorrente, de forma a inviabilizá-lo caso a empresa não pudesse se valer de tal recurso no transporte de sua força de trabalho para as unidades de exploração e produção, localizadas em sua maior parte, em alto mar”.

Com efeito, devido à concentração de sua atividade em alto mar, por característica da própria natureza, é por meio do afretamento de aeronaves que a recorrente pode levar a sua mão-de-obra especializada para a operação dos equipamentos necessários para a exploração e produção de petróleo e gás natural e para viabilizar a permanência dos profissionais a bordo em sua escala de trabalho que, consoante o disposto na Lei 5.811/72, dura dias em alto mar, privados de qualquer recurso senão daqueles viabilizados pela própria empresa.

[...]

[...] as despesas com afretamento devem ser consideradas **insumos** porque, sem elas, **simplesmente não existe exploração e produção de petróleo e gás natural e, conseqüentemente, receita passível de se sujeitar ao PIS e à COFINS.**

Não tem razão a recorrente. Vejamos.

Como visto, a recorrente pleiteia a tomada de crédito em relação ao afretamento de aeronaves a título de insumo, cujo fundamento se encontra nos arts. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

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)

A norma em questão permite a apuração de crédito sobre despesas com bens e serviços utilizados como insumos. No caso em questão, as despesas glosadas decorreram do afretamento de bens móveis, especificamente de aeronaves. Afretamento, diga-se, é uma espécie de contrato de locação.

Na locação de bens móveis, a teor do art. 565 do Código Civil, a obrigação do locador é de ceder ao locatário, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, não se tratando, portanto, de prestação de serviço, em que o prestador assume com o tomador uma obrigação de fazer. Nesse sentido:

RE 446.003 AgR / PR

Relator(a): Min. CELSO DE MELLO

E M E N T A: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTU MUNICIPAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO.

- Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

Assim sendo, entendo que o afretamento, por não ter natureza de bem ou serviço, não se amolda ao conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Dessa forma, não cabe o desconto de crédito das contribuições em relação às

despesas com afretamento de aeronaves a título de insumo, ainda que sejam essenciais ou relevantes à atividade produtiva da recorrente.

Por sua vez, o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê o desconto de créditos em relação às despesas com “aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”. No caso concreto, trata-se de aeronaves, não contempladas pela norma.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário nesse ponto, mantendo-se as glosas sobre as despesas denominadas “afretamento de aeronaves”.

Paradas programadas em bens de terceiros

A autoridade fiscal glosou o crédito tomado sobre despesas denominadas “paradas programadas em bens de terceiros”, escrituradas no Registro F120 das EFD-Contribuições transmitidas pela recorrente. Segundo consta da peça recursal, tais despesas referem-se a:

[...] gastos incorridos pela recorrente diretamente na realização de grandes manutenções planejadas (paradas programadas) de seu complexo parque industrial (ativo imobilizado), realizadas em prazo nunca inferior a um ano, com a finalidade de restaurar ou manter os padrões originais de desempenho e segurança previstos pelos fornecedores e exigidos pela legislação vigente, representam a única alternativa para perpetuar a utilização da unidade produtiva até o final de sua vida útil estimada.

Trata-se, portanto, de despesas com manutenções realizadas em bens de propriedade de terceiros aplicados no processo produtivo da empresa.

A recorrente funda seu direito no art. 3º, inciso VI, c/c § 1º, inciso III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Aduz o entendimento da Solução de Consulta COSIT nº 59/2021 de que despesas com manutenção do ativo imobilizado aplicados na produção de bens ou na prestação de serviços são passíveis de creditamento das contribuições, seja como insumo, seja como incorporação ao valor do imobilizado, cujo creditamento se dá com base nos encargos de depreciação.

No caso em análise, a recorrente tomou crédito das contribuições em relação às despesas com paradas programadas com base no art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.634/2002 e 10.833/2003, creditando-se dos encargos de depreciação correspondentes. A despeito disso, requer subsidiariamente em seu recurso que tais despesas sejam, pelo menos, enquadradas na regra de creditamento relativa a insumo.

Vejamos a redação dos dispositivos utilizados pela recorrente para fundamentar seu direito.

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

[...]

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

A norma permite a tomada de crédito sobre as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, assim como sua manutenção, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Ao utilizar o termo “adquiridos ou fabricados”, o legislador restringiu o creditamento aos bens próprios. Assim, acabou por não contemplar despesas com manutenção de bens de terceiros.

Como visto, a recorrente tomou créditos sobre despesas com manutenções realizadas em bens de terceiros aplicados na sua atividade produtiva, de forma que, tratando-se de bens de terceiros, não há possibilidade de creditamento.

Afastada a possibilidade de creditamento sobre despesas de manutenção em bens de terceiros com base no inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.634/2002 e 10.833/2003, cumpre examinar a possibilidade de seu creditamento como insumo, com base no inciso II dos referidos artigos. As despesas com paradas programadas em bens de terceiros só poderiam ter tratamento de insumo se o aumento da vida útil proporcionado aos bens mantidos não fosse superior a um ano (art. 48, parágrafo único, da Lei nº 4.506/1964 e item 77 do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018), hipótese em que o creditamento não se daria com base na depreciação, mas sim em uma única vez com base na despesa total. No caso concreto, a recorrente imobilizou as despesas, denotando que delas decorrem aumento da vida útil dos bens mantidos superior a um ano, bem como tomou crédito com base nos respectivos encargos de depreciação. Portanto, também por esse ângulo não é possível a apuração de crédito sobre as paradas programadas em bens de terceiros.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso nesse ponto, mantendo-se a glosa sobre os créditos calculados sobre os encargos de depreciação de paradas programadas em bens de terceiros.

Benfeitorias em bens de terceiros

A fiscalização também glosou créditos apurados sobre despesas registradas como “Benfeitorias em bens de terceiros” no Registro F120 das EFD-Contribuições transmitidas pela recorrente.

Durante a fiscalização, em resposta ao TIF 340/2021, a recorrente esclareceu que:

Benfeitorias em bens de terceiros: são construções, instalações ou outras benfeitorias realizadas pela Petrobras (arrendatária) em bens objetos de arrendamentos, para os quais o direito de usá-los foi fornecido pelo arrendador ao arrendatário em troca de contraprestação.

Além disso, a recorrente entregou o arquivo de fls. 1.716, contendo planilhas com o detalhamento das despesas escrituradas no Registro F120. Analisando-se a planilha denominada “Benfeitorias em Bens de 3º”, verifica-se que se trata de benfeitorias em plataformas utilizadas na exploração e na produção de petróleo e gás.

Também durante a ação fiscal, a recorrente foi questionada, por meio do TIF nº 340/2021, sobre a base legal em que se baseou para tomada de crédito das contribuições sobre os encargos de depreciação das benfeitorias em bens de terceiros, ao que informou que “A base legal para sua inclusão na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos é o art. 3º, VI, da Lei 10.637/02 e 10.833/03 [...]”.

Inconformada com a glosa, a recorrente alega em seu recurso que:

[...] sendo incontroverso que as despesas em tela são gastos assumidos com o ativo imobilizado dedicado à produção (daí a necessidade das paradas serem... programadas) ao objetivo de aumentar-lhes a vida útil dos bens e garantir-lhes a segurança necessária, o direito ao crédito é também assegurado à luz do entendimento constante da Solução de Consulta COSIT 59/2021, e na forma do artigo 3º, VI, com o § 1º, III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Como visto, a recorrente tomou créditos sobre despesas com benfeitorias realizadas em plataformas de terceiros, arrendadas para aplicação na sua atividade de exploração e produção de petróleo e gás. Foi visto no tópico anterior a este que a legislação permite a tomada de crédito sobre a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, assim como sua manutenção, desde que se trate de bens próprios.

No caso em análise, não se trata de bens próprios, portanto inviável a dedução dos encargos de depreciação com base no art. 3º, inciso VI, c/c § 1º, inciso III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Vale dizer que, ainda que assim fossem bens próprios, trata-se de despesas com benfeitorias (construções, instalações ou outras benfeitorias realizadas pela Petrobras (arrendatária) em bens objetos de arrendamentos), e não de manutenção, o que também inviabilizaria o crédito com fundamento na mencionada base legal.

Em relação às benfeitorias, a legislação prevê o creditamento dos encargos de depreciação quando foram realizadas em imóveis, conforme art. 3º, inciso VII, c/c §1º, inciso III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

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

[...]

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

[...]

§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Conforme art. 79 do Código Civil, “são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”. As plataformas marítimas de exploração e produção de petróleo e gás sob análise, além de claramente não se enquadrarem no conceito de bem imóvel, possuem natureza de embarcação, conforme expressamente definido no art. 2º da Lei nº 9.537/1997.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, ficam estabelecidos os seguintes conceitos e definições:

[...]

V - Embarcação - qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita a inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas;

Portanto, também por essa via legal os encargos de depreciação de benfeitorias em bens de terceiros não são passíveis de inclusão na base de creditamento da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Em vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso nesse ponto, mantendo-se a glosa sobre os créditos calculados sobre os encargos de depreciação de benfeitorias em bens de terceiros.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha