



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720858/2022-16
ACÓRDÃO	3301-014.224 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SHELL BRASIL PETROLEO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2018

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018. A partir de interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em relação ao conceito de insumos quando do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (sob o rito dos repetitivos), a Receita Federal consolidou a matéria por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

DESPESAS DE AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES E AERONAVES. FRETES À UNIDADE PRODUTIVA.

As despesas incorridas com o afretamento de embarcações e aeronaves preenchem com os requisitos de relevância e essencialidade, devendo, portanto, ser considerados insumos.

CRÉDITO. GASTOS COM ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito a desconto de crédito, tanto em relação a aquisições de insumos quanto a bens destinados à revenda, em relação a dispêndios com armazenagem, abarcando, por conseguinte, os dispêndios realizados nos Centros de Distribuição (embalagem, serviços de operação logística e de gestão e manutenção), observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. EXIGÊNCIAS REGULATÓRIAS INDISPENSÁVEIS AO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA.

O conceito de insumo não abrange os gastos incorridos após o processo de fabricação, exceto aqueles incorridos para atender exigências regulatórias indispensáveis ao exercício de determinada atividade econômica ou à comercialização de um produto.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes aos créditos de serviço de apoio marítimo, exceto serviço de movimentação de produtos acabados (petróleo bruto), vencido o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro que votou pela reversão total e serviços portuários, votando pelas conclusões os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Neiva Aparecida Baylon e vencidos os Conselheiros Paulo Guilherme Deroulede e Aniello Miranda Aufiero Jr., que votaram por negar provimento a este tópico; por unanimidade de votos, em reverter as glosas de despesas de afretamento de embarcações e aeronaves, e despesas com telecomunicação vinculadas a obrigação legal. Vencido o relator, Márcio Jose Pinto Ribeiro, que votou pela reversão das glosas de frete interno.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Paulo Guilherme Deroulede, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Neiva Aparecida Baylon (substituto[a] integral), Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de auto de infração lavrado em 14/12/2022, referente a créditos tributários de PIS/Pasep, no valor total de R\$ 72.433.680,02, e de COFINS, no valor total de R\$ 333.633.921,23, referentes ao ano-calendário de 2018.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 4.052-4.076), o procedimento fiscal teve início em 22/01/2022, e tinha por objetivo verificar a conformidade da apuração de créditos apropriados pela Recorrente, cuja base de cálculo informada totalizava R\$ 6.138.545.354,23:

Natureza da base de cálculo	Base de cálculo R\$
Aluguéis de máquinas e equipamentos	270.862.518,75
Aluguéis de prédios	487.065,40
Aquisição de bens para revenda	845.056.907,54
Aquisição de bens utilizados como insumo	1.527.759.849,18
Aquisição de serviços utilizados como insumo	3.278.089.697,82
Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	54.720.439,65
Atividade de Transporte de Cargas – Subcontratação	153.476.499,97
Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa	7.005.175,78
Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor	1.087.200,14
Total	6.138.545.354,23

Das despesas fiscalizadas, uma parte foi contratada diretamente pela Recorrente, e a outra, ocorreu por meio de consórcios da qual a empresa participa, de forma que, nesse segundo caso, as apropriações ocorreram de forma proporcional, conforme contratos identificados:

Consórcio	Fls.	Participação da Shell
BMS50	39 a 117	20%
BMS 11 e 11A	118 a 131	25%
BMS 9 e 9 Sapoinha	132 a 145	30%
Libra	3.902 a 3.937	20%

Após obtenção de esclarecimentos e da documentação, o Auditor Fiscal procedeu à glosa de despesas que classificou em 07 categorias, a saber:

- (a) Item 01 – Dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra e afretamento de embarcações e de aeronaves.
- Afretamento de embarcações: base de R\$ 30.380.440,64 de contratação direta, e R\$ 527.822.177,65 de rateio.
 - Afretamento de aeronaves: base de R\$ 44.484.951,52 de contratação direta
- (b) Item 02 – Despesas com publicidade, propaganda, marketing e representantes comerciais.
- Comissões e publicidade: base de R\$ 109.657.578,66 de contratação direta

(c) Item 03 - Assessoria ou consultoria em informática.

- “Telecomunicações”, “Outras atividades de telecomunicações”, “Internet”, “Consultoria de análise de risco à saúde”, “Detalhamento de projeto”: base de R\$ 5.047.055,13 por contratação direta, R\$ 33.297,12 por consórcio

(d) Item 04 - Consultoria e serviços combinados de escritório e apoio administrativo.

- “Consultoria” e “Serviços combinados de escritório e apoio administrativo”: base de R\$ 999.336,47 por contratação direta

(e) Item 05 – Serviços portuários.

- “Serviços portuários”, “Serviço de Apoio Marítimo para E&P”, “Serviço de Logística de E&P (serviços de logística relacionados à exploração de petróleo, de gás natural e de outros recursos minerais, desde que prestados diretamente a consórcios exploradores de tais recursos)”, “Serviços Portuários”, “Transporte de Carga e Passageiro, Desembarço Aduaneiro e Logística”: base de R\$ 803.869.919,94 por contratação direta, R\$ 1.061.221,69 por consórcio.

(f) Item 06 - Frete interno.

- Frete interno, base de R\$ 8.457.139,99 por contratação direta, R\$ 1.331.118.648,67 por consórcio.

(g) Item 07 – Créditos extemporâneos.

- Créditos apropriados sem a retificação de declarações, base R\$ 7.416.378,79.

Em 16/11/2022, a Recorrente apresentou a sua Impugnação (fls. 4.085-4.197), tendo prestado esclarecimentos e aduzido os seguintes argumentos recursais:

(a) A Recorrente é empresa que atua no setor de óleo e gás, e exerce as atividades de “upstream”, que é a extração e produção petrolífera, e de “downstream”,

que é a produção, comercialização, distribuição e comércio de graxas, parafinas e lubrificantes.

(b) Quanto às glosas procedidas à atividade de upstream:

- Afretamento/contratação/aluguel de barcos de apoio e helicópteros: trata-se de fretes contratados para o transporte de mantimentos, partes e peças, máquinas, pessoal, combustível e insumos utilizados nos poços de petróleo, do continente à plataforma de exploração.
- Despesas com apoio logístico (serviços portuários): trata-se de serviços diversos (ex.: terceirização de mão de obra, operação de armazenagem, serviços de logística portuária, embarque e desembarque de mercadorias), destinados ao escoamento do petróleo bruto das plataformas e sua posterior exportação/venda.
- Despesas com serviços de telecomunicação especializados: são despesas incorridas para a manutenção de comunicação entre a plataforma e o continente, bem como para o funcionamento de aparelhos na plataforma. Há norma da Marinha (NORMAM-08/DPC) que determina que a permanência de embarcações/estruturas em águas brasileiras deve ser monitorada por hardwares e softwares que dependem do uso dessa telecomunicação especializada.
- Despesas com serviços de apoio administrativo: trata-se de serviços diversos de consultoria técnica.

(c) Quanto às glosas procedidas à atividade de downstream:

- Comissões pagas a parceiros e agentes comerciais sobre a venda de lubrificantes: trata-se de comissões pagas a montadoras para a indicação de uso de óleos e lubrificantes da Shell. Nesse tópico, houve o apontamento de erro no cálculo procedido pela Fiscalização, isto porque houve a inclusão indevida de *“serviços relacionados à atividade de exploração e produção de petróleo e gás”*.
- Frete interno: frete incorrido no transporte de produtos acabados, que saem da fábrica do RJ em direção a outros estabelecimentos da Recorrente em todo o território nacional.

(d) Quanto às glosas pertinentes a ambas atividades:

- Créditos extemporâneos: trata-se de crédito que a Recorrente deixou de apropriar por lapso (apropriou 50% em um primeiro momento), referente a aquisições de óleo bruto para revenda, ocorridas entre 06/2017 e 08/2017,

e apropriadas em 08/2018. Diz ter feito prova de que esses créditos não foram apropriados em duplicidade.

- Houve requisição de baixa em diligência para a elucidação de eventual questão probatória.

(e) Apontamento de erro de cálculo.

Em sessão de 14/03/2024, a DRJ julgou a Impugnação parcialmente procedente, limitando-se a procedência, contudo, ao apontamento do erro de cálculo feito para a Recorrente. O acórdão nº 101-0026.719 (fls. 10.538-10.569) foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES ORIGINALMENTE APRESENTADAS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a retificação das obrigações acessórias correspondentes.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica - entendimento emanado pelo STJ no REsp 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018.

CONCEITO DE INSUMOS. APLICAÇÃO.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Não cabe a realização de diligência ou perícia quando se tratar de matéria de prova a ser feita mediante a mera juntada de documentos pelo contribuinte, quando da interposição da impugnação. Quando a verificação da procedência do feito fiscal dependa de um conhecimento que um agente do fisco, por atribuição

inerente ao cargo que ocupa, tenha que dominar, não há necessidade de realização de diligência/perícia.

Em 18/04/2024, a Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário, aduzindo argumentos recursais semelhantes àqueles já trazidos em sua Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

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

1. Preliminares

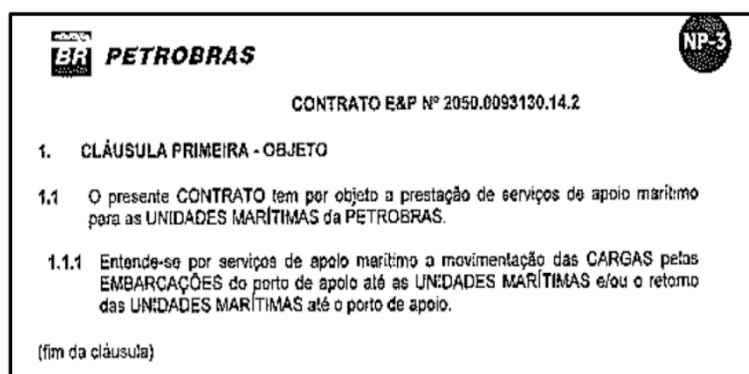
1.1. Erro de classificação

Aponta a Recorrente que a Fiscalização teria se equivocado ao incluir os “serviços de apoio marítimo” como se fossem “afretamento de embarcação”, o que teria constado na planilha “Item 1 do F100 do Consórcio 2018 Serviços” (fl. 4.077).

Explica que esses serviços consistiriam na movimentação de cargas entre o continente e as plataformas e Floating Production Storage and Offloading - FPSOs, ao passo que o afretamento seria *“um contrato típico elaborado para contratação de um navio específico diretamente com um armador”*.

Em razão desse suposto equívoco, a Recorrente pede a anulação da glosa procedida, tendo apontado os artigos 146 (alteração de critério jurídico) e 149 (deficiência no lançamento) do CTN para justificar a sua posição.

Ao analisar a documentação, verifico que o “Contrato E&P 2050.0093130.14.2” (fls. 7.799-8.386) se refere, de fato, à prestação de serviços de apoio marítimo:



Apesar disso, não entendo que essa seja uma causa de nulidade, uma vez que, tal como salientou a DRJ à fl. 10.553, trata-se aqui de discordância relativa à nomenclatura, onde o Auditor Fiscal entendeu por inserir o contrato de prestação de serviços marítimos dentro da categoria de afretamento e a Recorrente, por sua vez, defende que se trata de coisas distintas.

Para o saneamento deste ponto, levarei em consideração a distinção apontada pela Recorrente no momento da avaliação do mérito para que, caso o resultado referente ao afretamento seja desfavorável à pretensão da Recorrente, esse posicionamento não se estenderá automaticamente sobre o serviço de apoio marítimo.

E não tendo sido apresentada outra preliminar, prosseguimos com o mérito.

2. Desconto de créditos sobre insumos

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, (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, tendo-se apresentado a seguinte ementa ao acórdão:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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.

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018.

Vale destacar, ainda, que o direito ao desconto de créditos de PIS/COFINS não se limita à hipótese prevista no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, aos insumos.

Contudo, para os demais casos, há a necessidade de adequação dos fatos/gastos às normas autorizativas de creditamento, tal como é o caso, por exemplo, do art. 3º, inc. IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, o qual permite o desconto de créditos sobre gastos incorridos com a atividade de armazenagem ou com o frete na operação de venda de mercadorias, desde que, nesse segundo caso, o custo da operação seja arcado pelo vendedor.

Tendo-se passado em revista ao contexto jurisprudencial e doutrinário do que se deve entender por “insumos” para fins de desconto de créditos de PIS/COFINS, passa-se à análise específica das rubricas que foram objeto de questionamento.

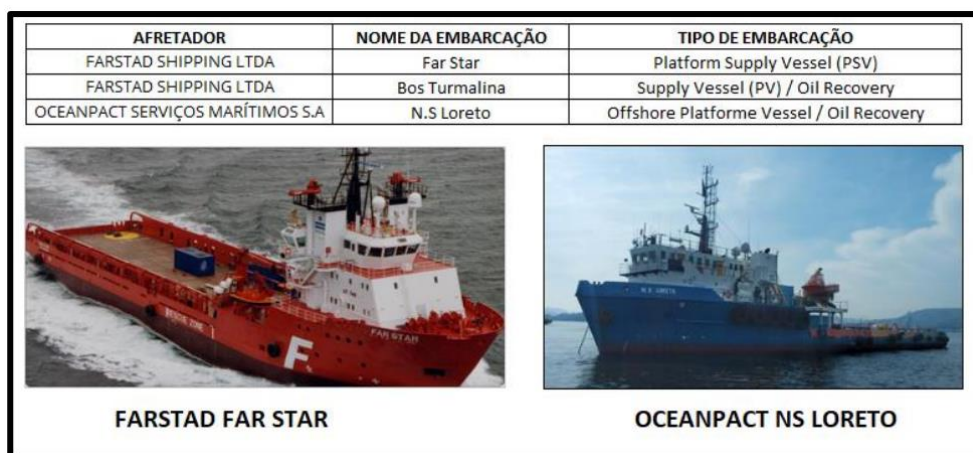
Para facilitar a compreensão da extensão de cada tópico, adoto a ordem e os títulos utilizados pela Fiscalização em seu TVF.

2.1. Item 01 – Dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra e afretamento de embarcações e de aeronaves.

A. Afretamento de embarcações

Conforme explicitado em seu Recurso Voluntário, uma das atividades econômicas exercidas pela Recorrente é a extração e produção de petróleo e gás, que ocorre em plataformas marítimas ou em navios-plataforma, conhecidos nesse ramo como *Floating Production Storage - FPSO*, sendo que ambos ficam localizados a centenas de quilômetros da costa brasileira.

Por sua vez, o serviço de afretamento consiste na contratação de navios, diretamente com o armador, para que esses transportem tudo o que for necessário para o funcionamento das plataformas e das FPSOs, tal como partes e peças, máquinas e ferramentas, equipamentos, combustíveis, insumos específicos para os poços de petróleo e pessoal. As embarcações em questão são semelhantes a estas da fotografia abaixo:



Ao analisar os autos, foi possível confirmar essa informação com os contratos juntados pela Recorrente às fls. 4.348/5.335, onde se especifica que os navios contratados tem o objetivo de transporte geral de tudo o que for necessário ao abastecimento das instalações *offshore* (Contrato firmando com a empresa Maersk – fls. 4.597-4.796):

ARTIGO V-----**ESCOPO DA OBRA-----**

A CONTRATADA fornecerá os serviços de apoio marítimo mediante a contratação da Embarcação para a finalidade de todas as atividades legais associadas à atividade offshore, conforme exigido pela SOCIEDADE, incluindo, sem limitação:-----

1. Disponibilidade da embarcação 24 horas por dia, pela duração do contrato;-----
2. Todos os equipamentos e máquinas da embarcação totalmente operacionais e funcionando de acordo com as especificações da embarcação-----
3. Embarcação qualificada e certificada para realizar operações de abastecimento em instalações offshore.-----

Levando-se em consideração que tanto a plataforma quanto a FPSO (estruturas *offshore*) são unidades de produção da Recorrente e que, por óbvio, a subtração desse meio de transporte faz com que tudo o que é necessário para o funcionamento dessas unidades produtivas não chegue ao seu devido destino, entendo que resta positivamente preenchido o “Teste de Subtração”, sendo necessário desfazimento da glosa em relação a essas específicas rubricas.

Ademais, conforme o próprio entendimento da Receita Federal disposto no artigo 176, §1º, inciso VIII, da IN RFB nº 2.121/2022 os serviços contratados para o transporte de insumos também devem ser considerados como insumos para fins de apuração de crédito de PIS/COFINS de unidades produtivas:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para 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:

(...)VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

Especificamente em relação ao transporte de pessoal (empregados e prestadores de serviços), também há entendimento da Receita Federal no sentido de se considerar a operação como insumo, conforme disposto no artigo 176, §1º, inciso VIII, da IN RFB nº 2.121/2022:

Art. 176 (...)

§ 1º (...)

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

Desta forma, afasto a glosa para o afretamento de embarcações.

B. Afretamento de helicópteros

De acordo com esclarecimentos prestados pela Recorrente e documentos acostados (fls. 4.260-4.347), os helicópteros contratados cumprem função semelhante à das embarcações, porém, são utilizados em operações que exigem maior presteza no atendimento das necessidades vivenciadas nas plataformas e FPSOs.

Quanto a essa específica rubrica, vale ainda pontuar que há precedente desta 1ª Turma, referente à empresa Petrobras, onde se reverteu as glosas feitas sobre os gastos com o transporte aéreo de funcionários para as plataformas de petróleo. A seguir, transcrevo o dispositivo do acórdão nº 3301-013.510, da sessão de 24/10/2023:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reverter as glosas dos créditos das despesas com (1) Construção, Manutenção e Reparo Naval, (2) Inspeção de Equipamentos, (3) Limpeza Industrial (revertida no relatório fiscal), (4) Projeto de Impacto Ambiental, (5) Hotelaria Marítima e Terrestre, (6) Taxas Portuárias/Despesas Aduaneiras, (7) Tratamento de Impactos Ambientais e (8) transporte aéreo de funcionários para as plataformas de petróleo em alto mar. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas com Conservação e Limpeza das Áreas, Exames Clínicos, Segurança do Trabalho e Serviço de Reflorestamento, Andaime Montagem e Desmontagem, Construção e Instal. e Mon. Industriais e Obras de Reforma/Const/Instal/Edificação em geral.

Desta forma, também deve ser revertida a glosa dos gastos com o afretamento aéreo.

C. Contratação de serviços de apoio marítimo

Conforme pontuado pela própria Recorrente em tópico preliminar, os serviços e apoio marítimo diferem dos serviços de afretamento, especificamente no que diz respeito ao objeto que é contratado.

Nos serviços de apoio marítimo, o transporte se presta à movimentação apenas à movimentação de cargas, entre o continente e a plataforma, em ambas as direções, o que pode envolver a entrega de insumos à plataforma e, inclusive, a movimentação de produto acabado (petróleo bruto) ao continente, conforme é possível verificar no item 1.7.3 do contrato juntado às fls. 7.799-8.386):

1.7.3. As taxas diárias de Serviços de Apoio Marítimo para Unidades Marítima de Perfuração e de Serviços de Apoio Marítimo para Unidades Marítima de Produção correspondem apenas às embarcações destinadas ao transporte regular de cargas para atender às plataformas marítimas. Outros serviços tais como, mas não limitados aos descritos abaixo, não estão incluídos nas referidas taxas diárias:

- embarcações para apoio em operações de alívio ou transferência de petróleo;
- embarcações para apoio às operações de movimentação de unidades de marítimas;
- embarcações utilizadas para auxílio à manutenção do posicionamento de unidades marítimas;
- embarcações utilizadas para extensão de convéses de unidades marítimas (guarda de equipamentos e materiais em local próximo às Unidades Marítimas);
- embarcações especiais para lançamento de linhas (PLSV), mergulho (DSV), ROV (RSV), etc.

No específico caso de fretes sobre produtos acabados, conforme será tratado em tópico específico, a posição aqui seria no sentido de manutenção da glosa.

Porém, como neste específico caso o Auditor Fiscal procedeu à glosa incluindo os serviços de apoio marítimo à rubrica geral de afretamento, essa solução não deverá ser aqui aplicada, isto porque, se assim se proceder, haverá alteração do critério jurídico utilizado no auto de infração, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico.

Sendo assim, relativamente aos serviços de apoio marítimo, entendo por aplicar as mesmas razões e conclusões feitas para o afretamento marítimo, de forma a reverter a glosa sob esses mesmos fundamentos, exceto no que diz respeito às despesas relativas à movimentação de produtos acabados (petróleo bruto).

2.2. Item 05 – Serviços portuários.

O item 05 da glosa fiscal abrange itens de natureza diversa, conforme é possível ser verificar na lista de rubricas trazidas pela Fiscalização:

“Serviços portuários”, “Serviço de Apoio Marítimo para E&P”, “Serviço de Logística de E&P (serviços de logística relacionados à exploração de petróleo, de gás natural e de outros recursos minerais, desde que prestados diretamente a

consórcios exploradores de tais recursos)", "Serviços Portuários", "Transporte de Carga e Passageiro, Desembarque Aduaneiro e Logística"

De acordo com esclarecimentos prestados pela própria Recorrente em sua peça recursal, as despesas integrantes desse centro de custo são semelhantes àquelas de apoio marítimo e, em grande parte, estão relacionadas a atividades que ocorrem após o processo produtivo da atividade de upstream, tais como o transbordo de óleo bruto, o transporte de óleo cru, reboques de embarcações utilizadas no escoamento da produção, bem como serviços portuários diversos de apoio no embarque e desembarque de produtos:

MAERSK	Serviços de apoio marítimo mediante a contratação de embarcações (afretamento) para a finalidade de todas as atividades legais associadas à atividade offshore.
NITSHORE	Terminal portuário localizado em Niterói (RJ), utilizado para apoio logístico nas operações de embarque e desembarque de produtos a partir de uma estrutura multimodal.
FENDERCARE	Serviços de transbordo (<i>ship to ship</i> – STS) do óleo bruto das plataformas/FPSO
PORTO DO AÇÚ E AÇÚ PETRÓLEO	Terminal portuário localizado no norte do estado do Rio de Janeiro, utilizado para apoio logístico nas operações de embarque e desembarque de produtos a partir de uma estrutura multimodal.
VOL VITÓRIA	Consultoria em gestão empresarial logística. Dedicada e especializada em serviços para a Indústria do Petróleo e Gás. Atua com operações marítimas e portuárias dentro e fora do Porto de Vitória/ES.
AET BRASIL	Serviços de transbordo (<i>ship to ship</i> – STS) do óleo bruto das plataformas/FPSO
EBN	Empresa Brasileira de Navegação contratada pela Shell para fazer o transporte do Óleo Cru retirado das plataformas de produção.
GAC LOGISTICA DO BRASIL LTDA	Serviços de Despachante portuário no processo de exportação de óleo para o pessoal de comm ops.. Este escopo está melhor detalhado no contrato em sua seção IV – Scope of Work pag 30.
CAMORIM	Apoio marítimo, fornecendo embarcações de manuseio de espas e reboque. Estas embarcações são utilizadas nas operações de alívio dos FPSOs, evacuação da produção. Auxiliam no reboque do mangote do FPSO para o navio tanque e vice versa. As embarcações também são utilizadas como recurso de contingência em atividades de prontidão para as unidades e apoio a respostas à emergências no combate a derramamentos de óleo no mar.

Assim, como as despesas relacionadas nessa rubrica estão relacionadas a atividades que ocorrem após o processo produtivo de upstream, ainda que necessárias à atividade econômica como um todo, entendo que a glosa procedida em relação a esse item deve ser mantida, exceto no que diz respeito aos serviços de apoio marítimo não relacionados ao produto acabado, nos termos do tópico anterior.

2.3. Itens 02 (Despesas com publicidade, propaganda, marketing e representantes comerciais), 03 (Assessoria ou consultoria em informática), 04 (Consultoria e serviços combinados de escritório e apoio administrativo)

De acordo com as informações providas pela própria Recorrente, os gastos referentes ao item 02 se referem, basicamente, ao pagamento de comissões às montadoras de veículos para essas promovam e recomendem a utilização dos produtos Shell nos veículos que fabricam.

Embora os gastos com marketing e propaganda sejam necessários a toda e qualquer atividade empresarial, não se pode dizer que esse tipo específico de despesa seja realmente essencial ou relevante para a sua atividade econômica, ao menos dentro do conceito trazido pelo STJ, pois não atende ao “Teste de Subtração”, sendo essa a posição majoritária verificada neste E. CARF:

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO PIS/COFINS. PROPAGANDA E MARKETING. IMPOSSIBILIDADE Os serviços de marketing, propaganda e publicidade podem subsumir-se ao conceito de insumo aptos a gerar créditos das contribuições parafiscais desde que seja demonstrada e provada a essencialidade, relevância e a sua insuprimibilidade para o desempenho da atividade.

(CARF. 2ª Turma 3ª Câmara 3ª Seção. PAF nº 10855.722334/2018-78. Acórdão nº 3302-012.005. Rel. Cons. Raphael Madeira Abad. Pub. 17/01/2022)

Quanto às despesas referentes aos itens 03 (assessoria e consultoria em informática) e 04 (Consultoria e serviços combinados de escritório e apoio administrativo), em princípio, embora sejam necessários para a empresa como um todo, essas não estão vinculadas à atividade produtiva de empresa industrial – ressalvada a hipótese de existência de imposição legal de determinados serviços –, tal como exigido textualmente no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo esse o entendimento, inclusive, apresentado pelo STJ no AgInt no REsp nº 1.437.025, sob a relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. TEMA JULGADO PELO RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA RESP. N. 1.221.170-PR. EMPRESA FRANQUEADORA QUE TEM POR OBJETO A FABRICAÇÃO E A COMERCIALIZAÇÃO DE ARTIGOS TÊXTEIS. DESPESAS COM PUBLICIDADE E "MARKETING". DESPESAS NÃO ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO SEGUNDO O PRECEDENTE REPETITIVO. AGRAVO MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL. MULTA DO ART. 1.021, §4º, DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça julgou, em sede de recurso representativo da controvérsia, o REsp. n. 1.221.170 - PR onde foram apreciados e

definidos os critérios para se obter o conceito de insumos para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, não-cumulativas, consoante artigos 3º, II, da Lei 10.637/2002 e 3º, II, da Lei 10.833/2003.

2. À semelhança do caso ora em julgamento, o precedente repetitivo foi construído por sobre julgamento em mandado de segurança na origem impetrado por empresa que atua no ramo de alimentos. Considerou-se ali que as despesas com promoções, propagandas, telefone e comissões são "custos" e "despesas" não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos. Mutatis mutandis, as mesmas conclusões são aplicáveis para empresas que atuam no ramo de vestuário.

3. Indiferente aí a condição de se estar diante de contrato de franquia, pois não há nada em tal atividade que faça as despesas com propagandas terem maior relevância que nas demais atividades que fazem uso do mesmo serviço de "marketing" (v.g. como no caso do precedente repetitivo onde se tratava de empresa do ramo alimentício).

4. Desnecessidade de retorno dos autos à origem também diante da afirmação contida no voto-vencedor na Corte de Origem de que "[...] consoante o contrato de franquia que instrui os autos, os franqueados pagam mensalmente uma quantia destinada a constituir um fundo, com o qual são custeadas as despesas com propaganda a publicidade. Logo, havendo dúvidas quanto a quem efetivamente arca com o ônus atinente a tais despesas, também por esse fundamento o mandamus não merece prosperar, de vez que não cabe, nesta

Todavia, entendo que exceção deve ser feita em relação às despesas de “serviços de telecomunicações”, referente à estrutura especial montada para o oferecimento de comunicação entre a plataforma e o continente, pois há norma da Marinha que, de certa forma, obriga as empresas do setor a incorrerem com esse específico tipo de despesa.

A norma em questão é a NORMAM-08/DPC:

3. REQUISITOS BÁSICOS 3.1 - Estação de Bordo (Embarcação) a) ser dotada de um sistema de localização automático associado a um sistema de comunicações capazes de gerar e transmitir seus dados de posição para uma Estação Base; b) transmitir automaticamente os seguintes dados de posição: localização (latitude e longitude), data/hora (GMT) e a identificação da embarcação; c) os dados de posição deverão ser referenciados ao DATUM WGS-84; d) transmitir automaticamente os dados de posição para a Estação Base, obedecendo a seguinte periodicidade:

Desta forma, mantenho as glosas em relação a essas específicas rubricas.

I) Apoio marítimo: uma vez a cada duas horas; II) Transporte de petróleo, gás e seus derivados: uma vez a cada seis horas; III) Aquisição de dados relacionados à

indústria do petróleo: uma vez a cada duas horas; IV) Navio Sonda: uma vez a cada 12 horas; e V) Plataforma de Perfuração: uma vez a cada 24 horas. e) possuir alimentação elétrica, principal e de emergência; f) ser, automaticamente, suprido de alimentação elétrica de emergência na eventual falta ou desligamento da alimentação elétrica principal; g) permitir a inserção automática de dados de posição, sem a interferência do operador; h) possuir um AVL com a seguinte precisão da localização: círculo de incerteza de raio menor ou igual a 500 (quinhentos) metros com centro no ponto de latitude/longitude informados; e i) possuir um canal de comunicações (coordenação) com a Estação Base

Neste específico ponto, é relevante pontuar que as despesas incorridas por obrigação legal, mesmo quando não estejam diretamente ligadas ao processo produtivo, devem ser consideradas como insumos, conforme entendimento da RFB no art. 176, § 1º, inciso II, da IN RFB nº 2.121/2022:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para 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:

(...)II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

Sendo assim, entendo que devam ser mantidas as glosas incluídas nos itens 02, 03 e 04, fazendo-se exceção, contudo, às despesas de telecomunicação especial das plataformas e FPSOs.

2.4. Item 06 (frete interno)

Conforme esclarecimentos prestados pela própria Recorrente, trata-se o frete interno de despesas incorridas com o transporte de produtos acabados a atividade downstream (óleos e lubrificantes), da unidade produtora aos centros de distribuição da empresa, dizendo, ainda, que essa despesa seria essencial para a venda de seus produtos.

Meu entendimento *a priori* sobre gastos com o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não se enquadra no conceito de insumo traçado pelo

STJ e, por esse motivo, não seria possível a apuração de créditos de PIS/COFINS sob esse fundamento.

Esse entendimento tem amparo, inclusive, em decisões posteriores ao REsp nº 1.221.170 proferidas pelo próprio STJ, sendo exemplo disso o AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatado pela Ministra Regina Helena Costa e julgado em 23/05/2022, cuja ementa é apresentada abaixo:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL.

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido." (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022)

Na doutrina e na jurisprudência, há corrente que entende que a expressão utilizada pela legislação, “frete na operação de venda”, alcançaria a todos os fretes contratados para o transporte de produtos acabados, isto porque, não fosse esse o sentido e alcance da norma, teria o legislador se valido de expressão menor, tal como “frete na venda” ou “frete incorrido na venda”.

Entretanto, é importante salientar que, nesse mesmo dispositivo, exige-se que, para que se tenha direito ao creditamento nessa modalidade, o gasto incorrido com o frete deve ser suportado pelo vendedor, fato esse que só pode ocorrer na operação final, de transporte entre o estabelecimento do vendedor e o estabelecimento do adquirente, isto porque, para os fretes antecedentes, determinam as normas contábeis (item 11 da Resolução CFC nº 1.170/2009) que esses devem ser acrescidos ao custo de aquisição da mercadoria e, se assim o é, o ônus financeiro de tais fretes é transferido ao adquirente via preço, impedindo, dessa forma, a possibilidade de aplicação do art. 3º, inciso IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003.

Desta forma, quanto a essa matéria recursal, voto pela manutenção da decisão da DRJ.

2.5. Item 07 (Créditos extemporâneos)

A Fiscalização procedeu à glosa de créditos apropriados extemporaneamente, sob o argumento de que não haveria previsão legal para a adoção desse tipo de procedimento e que, para o aproveitamento dos créditos, seria necessária a retificação de todas as declarações, alocando as despesas em suas devidas competências.

O meu entendimento acerca do assunto é o de que a retificação das obrigações acessórias é uma prova forte de não ocorrência do consumo dos créditos em períodos anteriores, mas não deve ser tido como um óbice intransponível para a tomada de créditos, uma vez que não há previsão legal nesse sentido.

Todavia, isso não quer dizer que um lançamento desamarrado de créditos extemporâneos deva ser aceito pela Administração Tributária, isto porque, quando o contribuinte assim procede, atrai para si o ônus de provar (a) a materialidade dos créditos apropriados e (b) a não ocorrência do consumo desses créditos em períodos anteriores.

No específico caso trazido a julgamento, os créditos extemporâneos se referem a aquisições de óleo bruto para revenda, onde a Recorrente teria apropriado, dentro da competência correta (06/2017 a 08/2017), 50% dos créditos possíveis, e o restante em 08/2018, após a detecção do erro de cálculo.

Para tentar comprovar a materialidade de seu direito, a Recorrente juntou as notas fiscais de aquisição (fls.3.949/3.982), bem como as EFDs, acostadas a partir da fl. 10.468.

Porém, não se deu ao trabalho de demonstrar a não utilização desses créditos ao longo das competências pregressas ao lançamento extemporâneo, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

3. Conclusão

Diante do exposto, voto por reverter (a) as glosas referentes aos créditos de serviço de apoio marítimo, exceto serviço de movimentação de produtos acabados (petróleo bruto), e (b) as glosas de despesas de afretamento de embarcações e aeronaves, e despesas com telecomunicação vinculadas a obrigação legal.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii