



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721273/2023-02
ACÓRDÃO	3202-002.786 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETROBRAS LOGISTICA DE EXPLORACAO E PRODUCAO S A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

ALUGUEL/AFRETAMENTO DE AERONAVES. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para o desconto de crédito de aluguel/afretamento de aeronaves. 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.

ALUGUEL/AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As despesas com afretamento de embarcações para apoio às unidades marítimas de produção e perfuração de petróleo e gás que vão além do mero transporte de carga dão direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE OPERAÇÃO AEROPORTUÁRIA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As despesas da aquisição de serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários e serviços acessórios estão contempladas na lista de serviço do anexo da LC 116/03 e podem gerar créditos no regime não-cumulativo das contribuições.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter, as glosas sobre as despesas com serviços aeroportuários, em razão da previsão na Lista de Serviços do anexo da LC 116/03, enquadrando-os no art. 3º, II, das

leis 10.637/02 e 10.833/03. Por maioria de votos, em reverter as glosas sobre afretamento de embarcações. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Relator) e Wagner Mota Momesso de Oliveira, que negavam provimento ao recurso na matéria. Designado para redigir do voto vencedor o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

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

Cuida-se de impugnação (fls. 841/862) em face de lançamentos fiscais (fls. 816/829) a título de Contribuição para o Pis/Pasep e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nos respectivos montantes de R\$ 46.066.310,11 e R\$ 212.184.217,56, incluídos multa proporcional e juros de mora calculados até novembro de 2023.

A infração à legislação tributária está descrita nas peças de exação, nos termos seguintes:

CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE

INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO

O sujeito passivo descontou, na apuração da contribuição, os créditos da não-cumulatividade abaixo demonstrados, em desacordo com os preceitos legais.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 804/815, onde foi exposta a legislação aplicável ao caso, foram relacionados os pontos motivadores do indeferimento dos créditos, de onde podemos extrair os seguintes pontos:

4.1 Crédito no afretamento de embarcações

A PB-LOG apurou créditos relativos a dispêndios com afretamento de embarcações através de operações escrituradas nos registros A100/170 das EFDContribuições. Para melhor entendimento, intimou-se a PB-LOG, através do TIF 01, a apresentar, para os registros relativos a esse tipo de operação, as seguintes informações: 1) descrição detalhada da operação envolvida e do serviço contratado; 2) critério/base legal utilizada para tomada de crédito; 3) tipo do contrato (se aplicável); e 4) apresentar o respectivo contrato de prestação de serviços.

Em resposta ao TIF 01, a PB-LOG informou que os contratos de afretamento são realizados nas modalidades: a casco nu, por tempo e por tempo com prestação de serviço e apresentou, por todos, o contrato E&P no 2050.0053523.09.2, celebrado entre a sua controladora e a empresa Cia. Brasileira de Offshore. Ainda, alegou que a base legal para apropriação desses créditos seria o inciso II do art. 175 da Instrução Normativa RFB nº. 2.121/2022, o que, de fato, está de acordo com a natureza da base de cálculo informada nos registros A100/170 para esses créditos, a saber: “aquisição de serviços utilizados como insumo”.

Verifiquemos, portanto, se, em face da natureza dos contratos que respaldam os registros creditórios em A100/170, os respectivos dispêndios enquadram-se em alguma das hipóteses legais de aproveitamento do crédito das contribuições.

O afretamento a casco nu de embarcação é o contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação.

O afretamento por tempo de embarcação é o contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado (Lei nº 9.432, de 1997, art. 2º, incisos I e II).

Em resposta ao TIF 01, a PB-LOG apresentou – por todos – apenas um contrato de afretamento por tempo com prestação de serviços, sendo certo que esse tipo de operação responde por mais de 95% dos registros auditados.

Segundo o contrato apresentado, a fretadora deve apresentar e manter a embarcação liberada para operação e íntegra, aprestada segundo sua destinação e adequadamente equipada, estipulando-se o preço pago pelos afretamentos por dia em que a embarcação fica disponível para utilização.

Assim, a empresa contratada disponibiliza as embarcações à PB-LOG, a título oneroso, em boas condições de navegabilidade e operação durante certo período. O foco dos contratos é a embarcação disponibilizada (conforme detalhado em contrato) e o preço é estabelecido em função do tempo em que a embarcação fica disponível.

Nesse tipo de contrato de afretamento, a gestão náutica fica por conta da empresa contratada, ou seja, a embarcação é disponibilizada armada, equipada e em condições de operação, enquanto a gestão comercial passa a ser da PB-LOG que é responsável por dar utilização à embarcação.

Neste sentido, a principal obrigação estabelecida pelo contrato às empresas fretadoras, seja no afretamento a casco nu ou por tempo, é uma obrigação de “dar” e não de “fazer”. Trata-se de um contrato de utilização da embarcação, não se caracterizando como contrato de transporte e nem mesmo como um típico contrato de prestação de serviços.

Na jurisprudência do STJ, há alguns julgados sobre a incidência do ICMS e do ISS sobre as atividades das fretadoras, nos quais o tribunal analisou a natureza dos contratos de afretamento de embarcações.

O REsp nº 79.445/ES, ao analisar a incidência do ICMS sobre o afretamento de embarcação para emprego no apoio à unidade de perfuração e de produção localizada em plataforma continental brasileira, restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. LOCAÇÃO DE NAVIO. A locação de navio, embora armado e equipado, não se confunde com o contrato de transporte de carga, estando a salvo da incidência do ICMS. Recurso especial não conhecido (Resp 79.445/ES, STJ, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 13.04.98, p. 95).

A Turma, por unanimidade, seguiu o voto do Ministro-Relator, cujos trechos de interesse estão abaixo reproduzidos:

“Analisando os contratos DEPER n.ºs 057/89, fl. 35/41; 093/87, fl. 42/47; 52/89, fls. 48/52 e 05/89, fls. 53/58, constata-se que o objeto da avença é o afretamento de embarcações que serão empregadas pela contratante em apoio à unidade de perfuração e de produção localizada na plataforma continental brasileira.

Portanto, a atividade da apelada não possui característica de um contrato de transportes, como bem averbou o prolator da sentença, é contrato de afretamento. As embarcações são usadas como apoio à atividade fim da Petrobrás, enquanto a atividade desenvolvida pela apelada não tem similitude com o de transportes, mas de atividade meio, de apoio, à atividade da contratante. (...) Na espécie, se trata de locação de navio, equipado convenientemente; não de contrato de transporte.”

Portanto, ao analisar contratos de mesma natureza dos contratos ora em questão, o STJ se manifestou no sentido de que eles se referem à locação de navio, ainda que a embarcação seja armada e equipada.

Por sua vez, o REsp nº 1.054.144/RJ, ao analisar a incidência do ISS sobre o afretamento de embarcações, diferenciou o contrato de afretamento a casco nu do contrato de afretamento por tempo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA. 1. Nos termos do art. 2º da Lei 9.432/97, afretamento a casco nu é o "contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo

determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação". Afretamento por tempo é o "contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado" e afretamento por viagem é o "contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens".

2. No que se refere à primeira espécie — afretamento a casco nu —, na qual se cede apenas o uso da embarcação, a Segunda Turma/STJ, ao apreciar o REsp 792.444/RJ (Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 26.9.2007), entendeu que "para efeitos tributários, os navios devem ser considerados como bens móveis, sob pena de desvirtuarem-se institutos de Direito Privado, o que é expressamente vedado pelo art. 110 do CTN". E levando em consideração a orientação do STF no sentido de que é inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis (RE 116.121/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25.5.2001), concluiu no sentido de que é ilegítima a incidência do ISS em relação ao afretamento a casco nu. De fato, no contrato em comento há mera locação da embarcação sem prestação de serviço, o que não constitui fato gerador do ISS.

3. No que tange às demais espécies, consignou-se no precedente citado que: "Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra", de modo que "não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68". Assim, pode-se afirmar que em tais espécies contratuais (afretamento por tempo e afretamento por viagem) há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço. Contudo, como bem observado no precedente citado, a jurisprudência desta Corte — em hipóteses em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, no período anterior à vigência da LC 116/2003 — firmou-se no sentido de que não é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais (REsp 222.246/MG, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 4.9.2000; REsp 189.225/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 4.9.2001).

4. Por tais razões, mostra-se ilegítima a incidência do ISS sobre o contrato de afretamento de embarcação, em relação às três espécies examinadas.

5. Recurso especial provido.

Pelo exposto, resta claro na jurisprudência mencionada que o contrato de afretamento de embarcação não se caracteriza como um contrato de transporte, afastando-se de plano a possibilidade de creditamento na hipótese do inciso IX do artigo 3º c/c inciso II do artigo 15, ambos da Lei nº 10.833/2003 (frete na operação de venda), visto que o contrato de afretamento não é um contrato de transporte.

Os contratos de afretamento de embarcação por tempo aproximam-se das locações, visto que contemplam a transferência a título oneroso do uso e gozo de coisa não fungível, com preponderância da obrigação de “dar” e com o preço estipulado em função do tempo em que a embarcação fica disponível.

Apesar de tal proximidade com a locação, em razão das particularidades envolvidas, a jurisprudência do STJ os caracteriza como contratos complexos em que há um “misto de locação de bem móvel e prestação de serviço”, assentando ainda que estes não admitem desmembramento para efeitos fiscais. Assim, essa indivisibilidade por si só já seria impeditiva para o crédito na hipótese de aluguel para esse tipo de contrato.

Mas também não há direito ao crédito das contribuições na hipótese do inciso IV do artigo 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 (aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa) em razão do objeto dos contratos (embarcação).

Apesar de os contratos de afretamento se aproximarem da locação, ainda que fossem enquadrados como contratos de aluguel, não se reconhece o crédito para o aluguel de qualquer bem.

Os contratos apresentados têm como objeto o uso e o gozo de embarcações. O crédito das contribuições relativo ao aluguel de embarcações só é permitido em relação às importações, conforme inciso IV do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004.

Nas locações no mercado interno, as hipóteses de crédito são somente as arroladas no artigo 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, sendo que o inciso IV do referido artigo não contempla o aluguel de embarcações, mas tão somente de prédios, máquinas ou equipamentos.

Por fim, verifica-se a hipótese de crédito sobre aquisição de serviços utilizados como insumos (inciso II do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003).

Como visto, os contratos de afretamento por tempo de embarcações são complexos, não admitindo o desmembramento para fins fiscais, em consonância com a jurisprudência do STJ. De fato, não há como separar os dispêndios relativos aos serviços porventura incluídos nos contratos daqueles referentes ao pagamento pela locação da embarcação, sendo, por conseguinte, inviável o aproveitamento de crédito das contribuições relativamente a tais gastos.

Ainda é importante ressaltar que, pelas características das embarcações objeto dos contratos de afretamento e considerando as disposições dos contratos

apresentados, verifica-se a preponderância da locação da embarcação em relação aos serviços porventura contemplados nos contratos. Ainda sobre a questão da impossibilidade de separação do contrato celebrado para o direito ao crédito das contribuições, vale mencionar a Solução de Consulta nº 80/2012 – SRRF08/Disit:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep CRÉDITO.

ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Caso haja claramente definido no contrato pactuado de prestação de serviços a natureza jurídica de (a) “contrato de locação de equipamentos”; ou (b) contratos cujos dispêndios referentes à locação de equipamentos e aos serviços prestados com uso de tais equipamentos estejam nitidamente separados; sobre os dispêndios com a locação de equipamentos integralmente no item (a) e parcialmente no item (b) há créditos a serem descontados dos valores apurados para a contribuição para o PIS/Pasep, na sistemática da não cumulatividade, de acordo com o que trata o art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002. Ao contrário, nos casos em que, pelo contrato pactuado, os dispêndios com o aluguel de equipamentos não possam ser separados daqueles referentes à prestação de serviços não caracterizados como insumos da produção não há direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep, na sistemática da não-cumulatividade, por falta de tipicidade do contrato de locação de equipamentos, e consequente falta de previsão legal para tal creditamento. Dispositivos legais: Lei nº 10.637, de 30 de dezembro 2002, art. 3º, incisos II e IV (após alterações feitas pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, e pela Lei nº 10.865, de 2004); IN SRF nº 247, 21 de novembro de 2002, art. 66 (após alterações feitas pela IN SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003) e art. 67; e Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Ripi/2010), art. 4º).

Por fim, apesar de a PB-LOG – em sua resposta ao TIF 01 – ter invocado o inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.883/2003, o critério da relevância por integração dos referidos gastos no processo produtivo, conforme decisão do STJ, não se aplica. Não há que se discutir sua essencialidade ou relevância, posto que, por todo o exposto, não sendo os contratos em questão de prestação de serviços, esses gastos não têm como enquadrar-se no conceito de serviços utilizados como insumos.

Portanto, em função da preponderância das características de locação dos contratos complexos, da impossibilidade de desmembramento desses contratos, além da não previsão de crédito na hipótese de locação de embarcação, não há direito ao crédito das contribuições sobre tais dispêndios.

O Demonstrativo A relaciona os registros A100/170 associados ao crédito glosado, relativo a afretamento de embarcações.

4.2 Crédito com dispêndios para viabilização de mão de obra – afretamento de aeronaves e serviços aeroportuários

A PB-LOG apurou créditos relativos a dispêndios com afretamento de aeronaves e serviços aeroportuários através de operações escrituradas nos registros A100/170 das EFDContribuições. Para melhor entendimento, intimou-se a PB-LOG, através do TIF 01, a apresentar, para os registros relativos a esses tipos de operação, as seguintes informações: 1) descrição detalhada da operação envolvida e do serviço contratado; 2) critério/base legal utilizada para tomada de crédito; 3) tipo do contrato (se aplicável); e 4) apresentar o respectivo Contrato de prestação de serviços.

Em resposta, a PB-LOG informou que a prestação de serviços de aeronaves garante a disponibilidade de cada helicóptero em condições de aeronavegabilidade para o embarque e desembarque de passageiros e pequenas cargas entre dado aeroporto e Unidades Marítimas do cliente, em alto mar, apresentando, por todos, o Contrato ICJ nº 5500.0108143.18.2, celebrado entre a PB-LOG, a sua controladora e a empresa OMNI TAXI AEREO S.A.

No que tange aos serviços aeroportuários contratados, informou que, através deste contrato, obtém a infraestrutura para pouso, movimentação e decolagem das aeronaves e instalações para o embarque e desembarque de pessoas, além das atividades de embarque de passageiros e inspeção de bagagem, tudo segundo o Contrato nº 2050.0096855.15.2 da empresa COSTA DO SOL OPERADORA.

Ainda, alegou que a base legal para apropriação desses créditos seria o inciso II do art. 175 da Instrução Normativa RFB n o 2.121/2022, o que, de fato, está de acordo com a natureza da base de cálculo informada nos registros A100/170 para esses créditos, a saber: “aquisição de serviços utilizados como insumo”.

A análise dos contratos apresentados deixou evidente que tanto o afretamento das aeronaves quanto os serviços aeroportuários têm por fim último a viabilização de mão de obra nas unidades marítimas de exploração e produção. Ao passo que o contrato de afretamento serve para disponibilizar as aeronaves para movimentação de pessoal, o contrato de serviços aeroportuários tem por finalidade operacionalizar o embarque e o desembarque dos passageiros, que nada mais são do que a mão de obra especializada que irá trabalhar no destino.

Verifiquemos, portanto, se, em face da natureza dos contratos que respaldam os registros creditórios em A100/170, os respectivos dispêndios enquadram-se em alguma das hipóteses legais de aproveitamento do crédito das contribuições.

Nos contratos de transporte há a contratação de um transportador para levar pessoas ou mercadorias, de um lugar para o outro, sendo que o meio de transporte fica em sua totalidade sobre o controle do transportador.

Essa não é exatamente a situação do afretamento de aeronaves pela PBLOG, já que a contratante mantém o controle sobre as rotinas do afretamento e a exclusividade de uso das aeronaves objeto dos contratos.

Neste sentido, a principal obrigação estabelecida pelo contrato às empresas fretadoras é uma obrigação de “dar” e não de “fazer”. Trata-se de um contrato de utilização da aeronave, não se caracterizando como contrato de transporte.

Além disso, o transporte efetuado é de pessoas e não de mercadorias, não havendo que se falar na hipótese de crédito do inciso IX do artigo 3º c/c inciso II do artigo 15, ambos da Lei nº 10.833/2003 (frete na operação de venda).

Portanto, de primeiro plano, descarta-se a hipótese de crédito sobre o frete na operação de venda.

Por fim, verifica-se a subsunção do caso concreto à hipótese de crédito sobre aquisição de serviços utilizados como insumos (nos termos do inciso II do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003).

Considerando os contratos como contratos de prestação de serviços, restaria identificar se os serviços contratados se enquadram no conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos da decisão do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Sobre a questão, seguem transcritos trechos de interesse do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, sobre os dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra:

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA 130.

Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc. (...)

133. Diante disso, resta evidente que 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).

134. Certamente, 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.). (g.n.)

Assim, os gastos com o afretamento de aeronaves e serviços aeroportuários para o transporte de funcionários da base terrestre às plataformas (viabilização de mão de obra) não constituem insumos para fins de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

O Demonstrativo B relaciona os registros A100/170 associados ao crédito glosado, relativo a afretamento de aeronaves e serviços aeroportuários.

5 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO Os Demonstrativos A e B catalogam os ajustes nos créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

A planilha Ajustes Fiscalização consolida e detalha todos os ajustes realizados de ofício neste procedimento fiscal, enumerando a infração constatada, consoante se descreve a seguir:

A. CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE. INFRAÇÃO:

CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO. Trata-se da glosa de créditos apurados em 2019 e descontados no mesmo ano de apuração, com a exigência de crédito tributário e multa de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

(...)

6 CONCLUSÃO

Este TVF é parte integrante e inseparável dos autos de infração formalizados por meio do processo nº 16682-721.273/2023-02, ao qual se juntaram todos os documentos, termos fiscais, respostas da PB-LOG e demais elementos relevantes para o caso em tela.

(...).

Inconformado, apresentou o contribuinte peça impugnatória (fls. 841/862), por meio da qual, atestar a tempestividade da peça de defesa e descrever os fatos, traz suas considerações acerca da interpretação das regras constantes dos artigos 3º da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03 e do que foi decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Aduz que os valores atinentes aos créditos de PIS e COFINS aproveitados nos períodos de janeiro a dezembro do ano de 2019, objeto de glosa perpetrada pela fiscalização, atenderiam aos requisitos de essencialidade ou relevância para as operações industriais realizadas pela empresa, qualquer que seja o inciso constante do § 3º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03.

Na sequência apresenta argumentos contra as glosas das despesas, nos seguintes termos:

III.1. DESPESAS COM AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES E AERONAVES

Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal, o aproveitamento de créditos na hipótese de despesas com afretamento de embarcações encontraria óbice no fato de que tais instrumentos jurídicos apresentariam natureza complexa.

Todavia, insta lembrar que estamos diante de despesas destinadas ao atendimento à atividade operacional da impugnante, notoriamente desenvolvida

em ambiente marítimo, **tendo este fato sido 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. De início, se revela importante frisar que a despesa em tela se revela imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica da impugnante.

Não é preciso qualquer esforço argumentativo para se concluir que as atividades de apoio marítimo, assim como a prestação de serviços para operações de exploração e produção de petróleo estão intrinsecamente vinculadas ao emprego de embarcações que, na espécie em análise, foram afretadas pela contribuinte, para estrito atendimento ao seu objeto social, ora destacado:

“Art. 4º. A Companhia tem por objeto, observados os preceitos normativos, legais e constitucionais: a atividade de navegação de apoio marítimo, o provimento de bens e serviços para operações de exploração e de produção de petróleo e gás natural, além de serviços correlatos.”

Desta forma, para cumprir o seu escopo empresarial, a impugnante firma variados contratos de aluguel de embarcações, as quais estão envolvidas em toda, frisa-se, toda a cadeia de serviços prestados.

(...)

O entendimento da fiscalização, data venia, totalmente absurdo, implicaria no desvirtuamento de toda a lógica da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, ao impedir o creditamento da maior parte dos insumos utilizados na prestação de serviços da impugnante.

Neste particular, tem-se que a impugnante, 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 embarcações para transportar insumos às plataformas clientes, realizar atividades de apoio marítimo, dentre outras ligadas ao seu objeto social.

A este respeito, a fiscalização utiliza-se da natureza de tais contratos de afretamento, eis que complexos, como impedimento ao creditamento do PIS e da COFINS, o que vai de encontro à recente Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), simbolizada pelo Acórdão 3301-010.370, da 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/12/2010 a 31/12/2010

[...]

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.**" (grifamos)*

Saliente-se, assim, que o CARF não vislumbra qualquer impedimento à tomada de crédito devido à natureza dos contratos de afretamento, entendendo-a possível, com fundamento no inciso IV, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002 ("IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;").

(...)

Ora, se receita passível de se sujeitar ao PIS e à COFINS existe em razão da atividade, não menos verdade é o fato de que grande parte das despesas necessárias (e porque não sua maior parte) para a geração dessa receita são oriundas do afretamento de complexas embarcações e de aeronaves, todas destinadas a viabilizar o exercício do objeto social da Companhia.

Portanto, frisamos, que, como visto, não necessariamente as despesas com afretamento de embarcações precisariam ser creditadas quanto ao PIS e à COFINS sob o inciso II, do art. 3º, da Lei 10.637/2002.

Mesmo enquanto contratos complexos, não há óbice a que, sob o enfoque da legislação tributária, sejam encarados como insumos necessários à atividade exercida pela impugnante.

Pense-se, por exemplo, em outras modalidades contratuais, tão ou mais complexas, como locações comerciais em shopping centers ou contratos de multipropriedade. Somente a sua complexidade poderia impedir o seu creditamento como insumo? Certamente que não.

Possível, deste modo, a subsunção das despesas incorridas nestes contratos ao inciso IV, do aludido dispositivo legal, dada a natureza da relação jurídica existente nos afretamentos realizados pela Companhia, temporária e remunerada por taxa de afretamento, tratando-se as aeronaves e embarcações inegavelmente de veículos.

De acordo com o entendimento do CARF, "[o] conceito de insumos tratado no REsp n. 1.221.170/PR é utilizado na conjugação da interpretação do que seja máquina ou equipamento para a produção de bens ou prestação de serviços. Isso porque insumo, conceito próprio da legislação do PIS e da COFINS (e não do IPI), representa um gasto essencial para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços. Assim, o ativo que esteve relacionado com esse processo produtivo também será passível de crédito" (trecho do v. Acórdão 3201-009.950 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).

Esclarecedor, do mesmo modo, as seguintes razões do v. Acórdão 3301-010.377, 3301-010.377 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: “[a] embarcação, portanto, constitui equipamento para a prestação de serviços de transporte de petróleo e outros produtos, enquadrando-se no caput do artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 por atender a natureza de ser uma máquina ou equipamento, bem como a finalidade exigida, qual seja, sua utilização na prestação de serviços. Deve-se, assim, buscar um sentido próprio na legislação do PIS e COFINS, de acordo com o seu contexto, até porque, do ponto de vista conceitual, não há como se negar que um veículo também é uma máquina ou um equipamento”.

Acrescente-se que o art. 2º, II, da Lei nº 9.432/97, apresenta as seguintes definições:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são estabelecidas as seguintes definições: I - afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação;

II - afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado;

A característica destes insumos permite que a impugnante orquestre a prestação de serviços presente em seu objeto social, realizando a gestão comercial das embarcações (nos afretamentos por tempo), consoante a definição supracitada, presente no art. 3º, da Resolução nº 1811 da ANTAQ.

Aliás, ainda com relação à diferenciação fixada no auto de infração entre o creditamento oriundo de serviços e de afretamentos de embarcações, se impõe a apresentação de resposta aos seguintes questionamentos: qual o dispositivo legal justificaria o tratamento diferenciado entre tais modalidade de contratos no que tange ao creditamento do PIS e da COFINS? Não estaria o princípio da isonomia tributária, expressamente previsto pelo art. 150, II, da Constituição, sendo fulminado?

Fato é que, à míngua de qualquer resposta e/ou justificativa constitucional/legal, ou mesmo razoável, para os questionamentos acima realizados (vez que a afronta ao princípio da isonomia se revela latente), as despesas com afretamento devem ser consideradas *insumos* porque, sem elas, **simplesmente é inviabilizado o exercício do objeto social da Companhia, conseqüentemente, fulminada a receita passível de se sujeitar ao PIS e à COFINS.**

Neste sentido, aliás, o CARF decidiu que, para uma usina de açúcar e álcool, “locação (aluguel) de tratores, enquadram-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.

Em outro julgado, externou que “[c]rédito de aluguel dispensa a utilização dos bens no processo produtivo, bastando que sejam utilizados na atividade empresarial. Paletes e contentores constituem equipamentos utilizados na realização das atividades da empresa, cabendo o aproveitamento de créditos da não cumulatividade.” (acórdão 3402-008.169, sessão de 23/03/2021).

E qual foi a inteligência empregada nesses julgados? Exatamente a mesma que ora está a nortear a presente defesa: **sem o emprego dessas despesas simplesmente não existe o desenvolvimento da atividade econômica geradora da receita que se pretende tributar pelo PIS e a 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 Receita Federal, ao regulá-la, entendeu que referida norma legal também haveria de compreender o afretamento das embarcações e aeronaves, ex vi do disposto no inciso III do artigo 213 da IN RFB nº 1.911/2019, ainda que ali tenha buscado restringir sua aplicação apenas aos aluguéis de embarcações e aeronaves que foram tributadas pelo PIS/COFINS importação.

Todavia, se afigura absolutamente desarrazoado restringir a tomada desses créditos unicamente pela natureza complexa das figuras contratuais, sob qualquer ótica que se analise a questão, estaria incentivando a importação em detrimento da indústria nacional, violando assim, inúmeros preceitos constitucionais, em particular o princípio da isonomia.

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 está violar todos os dispositivos legais e infralegais acima referidos, fato que não pode receber, data venia, a chancela dessa Turma Julgadora.

Mas não somente as embarcações, como também as aeronaves se mostram notoriamente ligadas ao processo produtivo da impugnante, de forma a inviabilizá-lo caso a empresa não pudesse se valer de tal recurso no transporte de pessoas para as unidades de exploração e produção.

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 impugnante pode prestar seus serviços especializados de organização logística do deslocamento de mão-de-obra de seus clientes para a operação dos equipamentos necessários para a exploração e produção de petróleo e gás natural e para viabilizar a permanência de tais profissionais a bordo em sua escala de trabalho que, consoante o disposto na Lei 5.811/72, dura dias em alto mar.

É o que demonstram os contratos anexos, que não deixam dúvidas de que as despesas com o afretamento de aeronaves tiveram por finalidade a organização logística para o transporte de pessoas para unidades de exploração e produção, sendo evidente, portanto, a sua essencialidade com a atividade.

Registre-se, ademais, que fere a isonomia tributária a imposição pela fiscalização de seu entendimento, no sentido de que uma atividade de transporte, realizada por meio de aeronaves afretadas, não poderia gerar créditos de PIS e da COFINS, dado que esta restrição não se encontra presente na legislação.

Deste modo, deve-se considerar possível o aludido creditamento, também por conta do inciso IV, do art. 3º, da Lei 10.637/2002.

III.2. DESPESAS AEROPORTUÁRIAS

Neste item do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização glosou os créditos correspondentes às despesas com a infraestrutura para pouso, movimentação e decolagem das aeronaves e instalações para o embarque e desembarque de pessoas, além das atividades de embarque de passageiros e inspeção de bagagem, tudo segundo o Contrato nº 2050.0096855.15.2, mantido com a empresa COSTA DO SOL OPERADORA.

Como motivação, a motivação exposta pela fiscalização é, data venia, rarefeita, limitando-se a reproduzir os argumentos utilizados para a glosa dos créditos oriundos do afretamento de aeronaves. Adicionalmente, afirma que “[a]ssim, os gastos com o afretamento de aeronaves e serviços aeroportuários para o transporte de funcionários da base terrestre às plataformas (viabilização de mão de obra) não constituem insumos para fins de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins” (fl. 814).

Todavia, razão alguma lhe assiste.

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

Isto porque, é fato incontroverso que as aeronaves objeto de afretamento necessitam de local de processamento de passageiros, pouso, manobras, reparos e decolagens. Tais serviços não são disponibilizados gratuitamente aos usuários dos aeródromos, sendo necessária a sua aquisição perante o prestador.

Verificamos, ainda, que a fiscalização alega que o creditamento não seria possível por se tratarem de despesas vinculadas ao (sic)

Assim, o simples bom senso se presta para desconstruir o entendimento de que as despesas aeroportuárias não autorizariam a tomada de crédito uma vez que, segundo erroneamente anotado pela fiscalização, **a mão-deobra que transita nas aeronaves não pertence aos quadros da impugnante, mas sim de seus clientes. Desta forma, é nítida que estas despesas são verdadeiros insumos.**

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.

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 nº 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).

Mais uma vez, cumpre esclarecer que a possibilidade de enquadramento dos gastos do contribuinte em mais de uma das hipóteses de creditamento das Leis nºs 10.367/2002 e 10.833/2003 deve ser vista em favor do contribuinte – e não de forma a cercear o seu direito ao crédito por ter adotado um critério em detrimento de outro.

O princípio da capacidade contributiva, o devido processo legal e a proibição do enriquecimento sem causa da Fazenda Pública devem nortear a interpretação da norma.

Por fim, requer sejam anulados os autos de infração.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, analisando as razões de defesa, decidiu considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado, em Acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

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.

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.

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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de gastos em etapa posterior ao processo produtivo, fica excluído do conceito de insumos os dispêndios com serviço de operação portuária. Assim, e não havendo previsão específica que o ampare, conclui-se pela impossibilidade de creditamento do PIS/Cofins.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

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.

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.

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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de gastos em etapa posterior ao processo produtivo, fica excluído do conceito de insumos os dispêndios com serviço de operação portuária. Assim, e não havendo previsão específica que o ampare, conclui-se pela impossibilidade de creditamento do PIS/Cofins.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a recorrente apresentou recurso voluntário a este Conselho, em que, em breve síntese, reitera todos os argumentos trazidos na impugnação, requerendo total provimento à peça recursal, de forma a que se reconheça o direito à utilização dos créditos de PIS/COFINS quanto às espécies de custos relacionados ao afretamento de embarcações, bem como quanto fretamento de aeronaves e gastos aeroportuários, todos listados nos Blocos A100-170.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, do que deve ser conhecido.

Ausentes preliminares de nulidade, avança-se sobre o mérito, que, sem receio de prejuízo das formalidades do julgamento administrativo, pode ser resumido quanto a três matérias controvertidas, possibilidade, ou não, do desconto de créditos apurados sobre: 1) despesas com afretamento de embarcações, 2) despesas com afretamento de aeronaves e 3) gastos aeroportuários.

O auto de infração refere-se ao período de janeiro a dezembro de 2019, constituído por infração de recolhimento a menor de PIS/COFINS, após a constatação do desconto de crédito sobre as referidas despesas.

Fundamentalmente, a recorrente sustenta que as despesas encontram amparo na legislação de regência da não-cumulatividade, bem como enquadram-se no conceito de insumo fixado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, por serem indispensáveis ao desempenho de suas atividades. É neste cenário que serão analisadas as matérias.

A autoridade fiscal consignou no Termo de Verificação Fiscal que a recorrente firmou contratos de afretamento de embarcações nas modalidades: casco nu, por tempo e por tempo com prestação de serviço, classificando-os como “aquisição de serviços utilizados como insumos”, no registro A100/170 da EFD-Contribuições:

Reproduzo a descrição de cada modalidade de contratação (TVF fl. 807):

“O afretamento a casco nu de embarcação é o contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação. O afretamento por tempo de embarcação é o contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado (Lei nº 9.432, de 1997, art. 2º, incisos I e II).

Em resposta ao TIF 01, a PB-LOG apresentou – por todos – apenas um contrato de afretamento por tempo com prestação de serviços, sendo certo que esse tipo de operação responde por mais de 95% dos registros auditados.

Segundo o contrato apresentado, a fretadora deve apresentar e manter a embarcação liberada para operação e íntegra, aprestada segundo sua destinação e adequadamente equipada, estipulando-se o preço pago pelos afretamentos por dia em que a embarcação fica disponível para utilização.

Assim, a empresa contratada disponibiliza as embarcações à PB-LOG, a título oneroso, em boas condições de navegabilidade e operação durante certo período. O foco dos contratos é a embarcação disponibilizada (conforme detalhado em contrato) e o preço é estabelecido em função do tempo em que a embarcação fica disponível.

Nesse tipo de contrato de afretamento, a gestão náutica fica por conta da empresa contratada, ou seja, a embarcação é disponibilizada armada, equipada e em condições de operação, enquanto a gestão comercial passa a ser da PB-LOG que é responsável por dar utilização à embarcação.

Neste sentido, a principal obrigação estabelecida pelo contrato às empresas fretadoras, seja no afretamento a casco nu ou por tempo, é uma obrigação de “dar” e não de “fazer”. Trata-se de um contrato de utilização da embarcação, não se caracterizando como contrato de transporte e nem mesmo como um típico contrato de prestação de serviços.”

Conclui a autoridade fiscal, portanto, que o afretamento de embarcações não encontra amparo nas hipóteses do art. 3º, IV das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e art. 3º, IX, c/c o art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003. A respeito da hipótese do art. 3º, II, das citadas leis, a autoridade fiscal afasta o aproveitamento do crédito, dos contratos de afretamento por tempo de embarcações, em razão da impossibilidade de segregação dos valores dos contratos complexos. Além disso, explica que há preponderância da locação da embarcação em relação aos serviços prestados.

Com relação ao afretamento de aeronaves, a autoridade fiscal constata que a contratação garante a disponibilidade de helicópteros em condições de aeronavegabilidade para o embarque e desembarque de passageiros e pequenas cargas entre um aeroporto e unidades marítimas em alto mar.

No que diz respeito aos serviços aeroportuários, informa o TVF que se trata de infraestrutura para o pouso, a movimentação e a decolagem de aeronaves, bem como para o embarque e desembarque de passageiros, incluindo a inspeção de bagagens.

A análise dos contratos pela fiscalização revelou que tanto o afretamento de aeronaves quanto os serviços aeroportuários visam atender à movimentação de mão de obra especializada para as unidades marítimas de exploração e produção. O contrato de afretamento disponibiliza as aeronaves para transporte de pessoal, enquanto o de serviços aeroportuários organiza as operações de embarque e desembarque dos trabalhadores nos respectivos destinos operacionais.

O afretamento de aeronaves e serviços aeroportuários foram caracterizados, na EFD-Contribuições, como “serviços adquiridos como insumos”. Assim analisou a autoridade fiscal (TVF fls. 812/814):

“Nos contratos de transporte há a contratação de um transportador para levar pessoas ou mercadorias, de um lugar para o outro, sendo que o meio de transporte fica em sua totalidade sobre o controle do transportador. Essa não é exatamente a situação do afretamento de aeronaves pela PB-LOG, já que a contratante mantém o controle sobre as rotinas do afretamento e a exclusividade de uso das aeronaves objeto dos contratos.

Neste sentido, a principal obrigação estabelecida pelo contrato às empresas fretadoras é uma obrigação de “dar” e não de “fazer”. Trata-se de um contrato de utilização da aeronave, não se caracterizando como contrato de transporte.

Além disso, o transporte efetuado é de pessoas e não de mercadorias, não havendo que se falar na hipótese de crédito do inciso IX do artigo 3º c/c inciso II do artigo 15, ambos da Lei nº 10.833/2003 (frete na operação de venda).

(...)

Por fim, verifica-se a subsunção do caso concreto à hipótese de crédito sobre aquisição de serviços utilizados como insumos (nos termos do inciso II do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003).

Considerando os contratos como contratos de prestação de serviços, restaria identificar se os serviços contratados se enquadram no conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos da decisão do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Sobre a questão, seguem transcritos trechos de interesse do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, sobre os dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra:

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, **transporte**, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc.

(...)

133. Diante disso, resta evidente que **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).

134. Certamente, **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.)**. (g.n.)

Assim, os gastos com o afretamento de aeronaves e serviços aeroportuários para o transporte de funcionários da base terrestre às plataformas (viabilização de mão de obra) não constituem insumos para fins de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.”

A recorrente, por sua vez, defende que os contratos foram celebrados para suportar sua atividade operacional em ambiente marítimo e fornecer apoio para as atividades de exploração e produção de petróleo.

A PETROBRAS LOGISTICA DE EXPLORACAO E PRODUCAO S A – PB-LOG possui como objeto social a *“a atividade de navegação de apoio marítimo, o provimento de bens e serviços para operações de exploração e de produção de petróleo e gás natural, além de serviços correlatos”*. Esclarece a recorrente que a sua receita provém da prestação de serviços de logística, realizada através de embarcações e aeronaves, para as unidades marítimas, que são as plataformas de petróleo.

A recorrente traz relatório técnico no qual são apresentados seus serviços logísticos:

“Por fim para executar o transporte da base portuária até as unidades marítimas mantemos sob contrato uma série de embarcações do tipo, Plataforma Supply Vessel.



Foto de diversos SPVS operando com Unidades Marítimas

Para garantir o atendimento a cadeia de transporte de pessoas a PB-LOG mantém contratadas um conjunto de aeronaves de asa móvel especialmente equipadas para o serviço de transporte de pessoas entre o continente e as Unidades marítimas.



Foto da aeronave de médio porte AW 139 com capacidade par 14 passageiros.



Foto da aeronave de grande porte S 92 capacidade 18 passageiros

Ainda, para receber e despachar os passageiros a PB-LOG mantém contrato com diversos aeroportos, casos de Jacarepaguá, Cabo Frio, Macaé e São Tomé. Tais contratos garantem o fornecimento de espaço adequado para execução dos briefings de segurança, espaço adequado para check-in e pesagem dos passageiros, bagagens e pequenas cargas; áreas de inspeção de bagagens com raio-a, sala de embarque, transporte até a aeronave, envio das bagagens e pequenas cargas até a aeronave e os espaços necessários para as equipes da PB-LOG responsáveis coordenação de voo, inspeção de aeronaves e SMS.”



Foto do aeroporto de Jacarepaguá responsável por atender a maioria da Unidades da BS.”

A recorrente ainda informa que 90% da sua receita é proveniente de serviços logísticos, que, justamente, utilizam-se do afretamento de embarcações, aeronaves e serviços aeroportuários.

Pois bem, antes de passar a análise das três matérias, vejo necessidade de introduzir questões relativas ao afretamento de aeronaves e embarcações.

Em outras oportunidades, sobre a despesa com afretamento de aeronaves, quando do julgamento de recursos voluntários de empresa diversa do mesmo grupo econômico, conforme consignado nos processos 16682.720857/2022-71 e 16682.902027/2018-84, manifestei o entendimento de que não podem ser considerados como insumo os gastos com serviços destinados a viabilizar a chegada da mão-de-obra empregada no processo de produção.

Já em relação à despesa de afretamento de embarcações, nos dois processos citados, acompanhei o entendimento de que havia possibilidade para enquadramento no conceito de insumo, visto que eram contratados diversos tipos de afretamento, como apoio às unidades de perfuração, navio-sonda entre outros. Entretanto, no presente, verificando a legislação de regência das contribuições, não encontro a autorização para os créditos pretendidos, do que passo a expor.

O inciso II do art. 3º das leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, prevê o desconto de crédito de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda. O § 1º, I, do art. 3º esclarece que o inciso II refere-se à aquisição de bens e serviços, e o § 3º do art. 3º estabelece que os bens e serviços devem ser adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

No presente, quer seja afretamento de aeronaves, embarcações ou serviços aeroportuários, não há que se falar em aquisição de bens. Portanto, resta a análise da possibilidade de caracterização das referidas contratações como prestação de serviço adquiridos como insumos.

O afretamento de aeronaves garante a disponibilidade de helicópteros em condições de aeronavegabilidade para o embarque e desembarque de passageiros e pequenas cargas entre certos aeroportos e as unidades marítimas, do que podemos inferir que as contratações assemelham-se à locação de coisa, que, por sua vez, encontra-se prevista no inciso IV do art. 3º, contudo, restrita a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. A vasta legislação tributária trata máquinas e equipamentos de forma segregada dos chamados materiais de transporte, que se referem a trens, automóveis, tratores, ciclos, aeronaves e embarcações.

Conforme esclarecido pela recorrente, não se trata de afretamento de aeronaves para transporte de carga, do que não se assemelha à situação do inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que se verifica nas situações de frete na operação de venda.

Deste modo, por não se tratar de aquisição de bens, aquisição de serviços, locação de máquinas ou equipamentos e de frete na operação de venda, não há como reverter as glosas sobre afretamento de aeronaves, do que mantenho hígido o lançamento, bem como a decisão recorrida.

De maneira diversa devem ser interpretados os serviços aeroportuários, cujo contrato disponibiliza infraestrutura para pouso, movimentação e decolagem das aeronaves e instalações para o embarque e desembarque de pessoas, além das atividades de embarque de passageiros e inspeção de bagagem. Assim, trata-se de serviço incluído no anexo à Lei Complementar nº 116, de 2003, sujeitando-se ao ISS, do que se deve reconhecer como serviço adquirido como insumo, para fins de desconto de crédito das contribuições:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

(...)

XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

(...)

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

20.02 – **Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.**

20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres. (destaquei)

Quanto ao afretamento de embarcações, pertinente a segregação das modalidades a casco nu (sem tripulação) ou por tempo (com tripulação).

Conforme jurisprudência do STJ, no REsp nº 79.445/ES e no REsp nº 1.054.144/RJ, citadas pela autoridade fiscal no TVF, o afretamento de embarcações não se caracteriza como contrato de transporte e nem como contrato de prestação de serviços. Reproduzo os trechos do documento fiscal (fls. 808):

Na jurisprudência do STJ, há alguns julgados sobre a incidência do ICMS e do ISS sobre as atividades das fretadoras, nos quais o tribunal analisou a natureza dos contratos de afretamento de embarcações.

O REsp nº 79.445/ES, ao analisar a incidência do ICMS sobre o afretamento de embarcação para emprego no apoio à unidade de perfuração e de produção localizada em plataforma continental brasileira, restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. LOCAÇÃO DE NAVIO. A locação de navio, embora armado e equipado, não se confunde com o contrato de transporte de carga, estando a salvo da incidência do ICMS. Recurso especial não conhecido (Resp 79.445/ES, STJ, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 13.04.98, p. 95).

A Turma, por unanimidade, seguiu o voto do Ministro-Relator, cujos trechos de interesse estão abaixo reproduzidos:

“Analisando os contratos DEPER n°s 057/89, fl. 35/41; 093/87, fl. 42/47; 52/89, fls. 48/52 e 05/89, fls. 53/58, constata-se que o objeto da avença é o afretamento de embarcações que serão empregadas pela contratante em apoio à unidade de perfuração e de produção localizada na plataforma continental brasileira.

Portanto, a atividade da apelada não possui característica de um contrato de transportes, como bem averbou o prolator da sentença, é contrato de afretamento. As embarcações são usadas como apoio à atividade fim da Petrobrás, enquanto a atividade desenvolvida pela apelada não tem similitude com o de transportes, mas de atividade meio, de apoio, à atividade da contratante.

(...)

Na espécie, se trata de locação de navio, equipado convenientemente; não de contrato de transporte.”

Portanto, ao analisar contratos de mesma natureza dos contratos ora em questão, o STJ se manifestou no sentido de que eles se referem à locação de navio, ainda que a embarcação seja armada e equipada.

Por sua vez, o REsp nº 1.054.144/RJ, ao analisar a incidência do ISS sobre o afretamento de embarcações, diferenciou o contrato de afretamento a casco nu do contrato de afretamento por tempo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA.

1. Nos termos do art. 2º da Lei 9.432/97, afretamento a casco nu é o "contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação". Afretamento por tempo é o "contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado" e afretamento por viagem é o "contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens".

2. No que se refere à primeira espécie — afretamento a casco nu —, na qual se cede apenas o uso da embarcação, a Segunda Turma/STJ, ao apreciar o REsp 792.444/RJ (Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 26.9.2007), entendeu que "para efeitos tributários, os navios devem ser considerados como bens móveis, sob pena de desvirtuarem-se institutos de Direito Privado, o que é expressamente vedado pelo art. 110 do CTN". E levando em consideração a orientação do STF no sentido de que é inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis (RE 116.121/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25.5.2001), concluiu no sentido de que é ilegítima a incidência do ISS em relação ao afretamento a casco nu. De fato, no contrato em comento há mera locação da embarcação sem prestação de serviço, o que não constitui fato gerador do ISS.

3. No que tange às demais espécies, consignou-se no precedente citado que: "Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são

complexos porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra", de modo que "não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68". Assim, pode-se afirmar que em tais espécies contratuais (afretamento por tempo e afretamento por viagem) há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço. Contudo, como bem observado no precedente citado, a jurisprudência desta Corte — em hipóteses em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, no período anterior à vigência da LC 116/2003 — firmou-se no sentido de que não é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais (REsp 222.246/MG, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 4.9.2000; REsp 189.225/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 4.9.2001).

4. Por tais razões, mostra-se ilegítima a incidência do ISS sobre o contrato de afretamento de embarcação, em relação às três espécies examinadas.

5. Recurso especial provido.

Portanto, verifica-se que o afretamento de embarcações a casco nu, há cessão de bem móvel caracterizada pela “mera locação da embarcação sem prestação de serviço”, do que não se pode enquadrar como aquisição de serviço como insumo (inciso II), como locação de máquinas e equipamentos (inciso IV) ou como contrato de transporte de carga (inciso IX, art. 3º da Lei 10.833/03).

O contrato de afretamento de embarcações por tempo, conforme decidiu o STJ, trata-se de contrato complexo, em que há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço, não sendo possível seu desmembramento para efeitos fiscais e, por não constar da lista anexa à LC nº 116, de 2003, não se pode enquadrar no conceito de insumo à prestação de serviço (inciso II) e, pelas mesmas razões atreladas ao casco nu, não se encaixa nos demais incisos.

Importante observar, a respeito da essencialidade e relevância, que o STJ demonstrou, quando da análise do REsp nº 1.221.170, que os dois critérios aplicam-se somente ao conceito de insumo, que existe exclusivamente no art. 3º, inciso II, das leis de regência das contribuições, portanto, mesmo que o afretamento de aeronaves e embarcações sejam vitais para o desempenho das atividades das recorrentes, o que não se nega, somente haveria direito ao crédito se tais locações fossem reconhecidas como aquisição de serviço.

A recorrente, por fim, pugna pela aplicação, aqui, dos resultados exarados nos Acórdãos nº 3301-014.224 e 3401-011.577. Contudo, apesar de reconhecer que se trata dos mesmos fatos, possuo, com a devida vênia, entendimento sobre o direito diverso daquelas decisões. Assim, cabe à Câmara Superior de Recursos Fiscais resolver as decisões divergentes sobre matérias idênticas.

Assim, da mesma forma que me soa ilógico que a legislação não permita o crédito sobre a locação de bens para a prestação de serviço para qual a pessoa jurídica foi justamente constituída, me parece ilegal a possibilidade de concessão desse crédito, por ausência de previsão dos incisos e parágrafos do art. 3º das leis 10.637, de 2002, e 10.833, 2003.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter, apenas, as glosas sobre as despesas com serviços aeroportuários, em razão de previsão na Lista de Serviços do anexo da LC 116/03, enquadrando-os no art. 3º, II, das leis 10.637/02 e 10.833/03.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

VOTO VENCEDOR

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

Em que pese o costumeiro bem fundamentado voto do i. Relator, dirijo em relação à possibilidade de desconto de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS em relação às despesas relativas aos contratos de afretamento de embarcações. Vejamos.

A autoridade fiscal glosou créditos sobre despesas com afretamento de embarcações escrituradas nos Registros A100-170 e F100 das EFD-Contribuições transmitidas pela recorrente. por entender que não se trata de aquisição de insumos, já que não se trata de aquisição de bem ou serviço, mas sim aluguel, já que, embora complexos, pois envolvem o afretamento de embarcações e eventualmente alguma prestação de serviços, nos contratos sob discussão prepondera o elemento locação.

[...] é importante ressaltar que, pelas características das embarcações objeto dos contratos de afretamento e considerando as disposições dos contratos apresentados, verifica-se a preponderância da locação da embarcação em relação aos serviços porventura contemplados nos contratos.

Além disso, a autoridade fiscal entendeu que os afretamentos de aeronaves e embarcações também não se enquadrariam na hipótese do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, qual seja, aluguel de “prédios, máquinas e equipamentos”.

[...] não há direito ao crédito das contribuições na hipótese do inciso IV do artigo 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 (aluguel de prédios, máquinas e

equipamentos utilizados nas atividades da empresa) em razão do objeto dos contratos (embarcação).

[...]

Os contratos apresentados têm como objeto o uso e o gozo de embarcações. O crédito das contribuições relativo ao aluguel de embarcações só é permitido em relação às importações, conforme inciso IV do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004.

Nas locações no mercado interno, as hipóteses de crédito são somente as arroladas no artigo 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, sendo que o inciso IV do referido artigo não contempla o aluguel de embarcações, mas tão somente de prédios, máquinas ou equipamentos.

Inconformada com as glosas, a recorrente apresentou impugnação, em que defende a legitimidade do creditamento, seja como insumo, seja como aluguel de máquinas e equipamentos, com base nos arts. 3º, II e/ou inciso IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Enfatiza que *“as atividades de apoio marítimo, assim como a prestação de serviços para operações de exploração e produção de petróleo estão intrinsecamente vinculadas ao emprego de embarcações que, na espécie em análise, foram afretadas pela contribuinte, para estrito atendimento ao seu objeto social”*.

Ao apreciar a peça de defesa, o acórdão recorrido manteve as glosas, sob os argumentos de que:

[...] o direito à apuração de créditos do PIS/Cofins não-cumulativo só alcança as despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (obviamente, utilizados nas atividades da empresa), no sentido corrente da palavra.

De fato, não há previsão legal para que aluguéis de universalidades de bens de espécies distintas, ou mesmo de quaisquer instalações, possam gerar créditos descontáveis das exações devidas pela sistemática da não-cumulatividade.

Quanto à tentativa do contribuinte de enquadrar embarcações a equipamentos, considera-se inapropriada, como também a pretensão de se creditar dos valores dispendidos com os aluguéis destes bens, por absoluta falta de previsão legal neste sentido.

[...]

Portanto, não se enquadrando nem no inciso IV ("aluguel"), nem no inciso V ("arrendamento"), do art. 3º, das Leis nº 10.637/202 e 10.833/2003, não há possibilidade de se reconhecer o direito creditório no afretamento das embarcações.

Irresignada, a recorrente voltou a se insurgir contra as glosas em seu recurso voluntário, repisando os argumentos apresentados na impugnação, trazendo jurisprudência administrativa e sustentando que:

[...] as operações de apoio marítimo e fornecimento de serviços para atividades de exploração e produção de petróleo estão intrinsecamente associadas ao uso de navios que, no caso específico em questão, foram afretados pela Recorrente para atender estritamente às finalidades de sua atividade empresarial, em conformidade com o Estatuto Social da Companhia:

“Art. 4º. A Companhia tem por objeto, observados os preceitos normativos, legais e constitucionais: a atividade de navegação de apoio marítimo, o provimento de bens e serviços para operações de exploração e de produção de petróleo e gás natural, além de serviços correlatos.”

Entendo que assiste direito ao crédito pleiteado. Vejamos.

Como se sabe, com o advento das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a Contribuição para o PIS e a COFINS passaram a ser apuradas pela sistemática da não cumulatividade para boa parte dos contribuintes, como é o caso da recorrente. No caso dessas contribuições sociais, a técnica escolhida pelo legislador para operacionalizar a não cumulatividade foi o método subtrativo indireto, em que a legislação prevê hipóteses de desconto de créditos do valor devido. Essas hipóteses estão estabelecidas nos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujos rols são taxativos.

Nesse contexto, a recorrente defende que lhe assiste o direito ao crédito de COFINS sobre o afretamento de embarcações seja no inciso II, seja no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõem:

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)

[...]

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Aqui, cumpre dizer que o contrato de afretamento 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. 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, da Lei nº 10.833/2003.

A despeito disso, o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 assegura o direito ao desconto de crédito da COFINS não cumulativa calculado sobre o valor de “**aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa**”. No caso sob análise, a documentação juntada aos autos é suficiente para comprovar que os bens em questão foram afretados de pessoas jurídicas e que foram utilizados nas atividades da empresa. Assim, para que possam ensejar o creditamento, resta saber se as embarcações devem ser enquadradas como “máquinas ou equipamentos”.

Ao utilizar a expressão “aluguel de prédios, máquinas e equipamentos”, o legislador adotou um enunciado com elevada carga de genericidade¹, utilizando vocábulos com conteúdo semântico amplo, denotando um extenso conjunto de objetos de referência.

Por exemplo, quando se perquire o significado de **máquina**, encontram-se diversas definições²:

1. Aparelho destinado a produzir, dirigir ou transformar uma forma de energia em outra, ou aproveitar essa mesma energia para a produção de determinado efeito.
2. Qualquer equipamento empregado com um fim específico e cuja ação mecânica é capaz de substituir o trabalho humano.
3. Conjunto de peças que determinam o funcionamento de um mecanismo ou engenho.
4. Qualquer instrumento ou ferramenta que se emprega na indústria para a fabricação de um produto.
5. Aparelho elétrico usado nos afazeres domésticos; instrumento, utensílio.
6. Equipamento mecânico, elétrico, eletrônico ou digital operado pelo ser humano.

Da mesma forma, para o vocábulo **equipamento**, também há várias acepções³, entre as quais “*conjunto de instrumentos e instalações necessários para um trabalho ou profissão*”.

Dessa forma, até mesmo em razão de sua natureza de norma geral e abstrata, que visa disciplinar hipóteses de creditamento para empresas com as mais variadas atuações, a redação do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 não exaure, de maneira objetiva e categórica, os atributos dos casos individuais e concretos por ele contemplados.

¹ Conforme Humberto Ávila (ÁVILA, Humberto. Teoria da indeterminação do direito. 2ª ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023), “o significado de um termo ou enunciado será genérico se e somente se puder ser aplicado indiscriminadamente a uma variedade de casos em razão de sua amplitude semântica e da falta de especificidade contextualmente necessária”.

² <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/maquina>

³ <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/equipamento>

No caso concreto, analisando os contratos de afretamento juntados aos autos (fls. 300-401 e 786-797), verifica-se que a alegação da recorrente de que se trata de embarcações empregadas em atividades de apoio às unidades marítimas de produção e perfuração é verossímil.

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

1.1. Constitui objeto do presente CONTRATO, o afretamento, por período, pela FRETADORA à PETROBRAS, da EMBARCAÇÃO **TBN2 CBO PSV 4500**, do tipo **PSV 4500**, descrita nos ANEXOS III e III-A deste CONTRATO.

1.2. A EMBARCAÇÃO será utilizada nas áreas em que a PETROBRAS for concessionária nos termos da Lei 9478/98, no âmbito da Exploração e Produção (E&P), para apoio às unidades de produção e de perfuração.

1.3. O afretamento objeto do presente CONTRATO está compreendido nos Programas Orçamentários - Área Marítima, durante a vigência do CONTRATO.

Sobre as atividades de apoio marítimo, Di Luccio e das Dores destacam que:

A navegação de apoio marítimo offshore fornece o apoio logístico às unidades de exploração e produção de petróleo, levando os insumos necessários a suas operações e prestando diversos serviços como montagem e lançamento de equipamentos e tubulações; manuseio de âncoras, tubulações e espias; apoio a serviços de manutenção em plataformas e estruturas submersas; transporte de equipamentos e pessoas; combate a incêndios e à poluição, entre outros.⁴

Há que se considerar, portanto, que as finalidades de tais embarcações nas atividades da recorrente vão além do mero transporte de carga. Nessa conjuntura, excluir embarcações do conceito amplo de máquina ou equipamento necessário à persecução do objeto social da recorrente não parece, a meu ver, ser a interpretação mais adequada à preservação do regime da não cumulatividade.

Também em virtude das finalidades com que são empregadas as embarcações, afasta-se a incidência da Súmula CARF nº 190, que se aplica exclusivamente a veículos de transporte de carga e de passageiros, 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.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso nesse ponto, revertendo as glosas de despesas com afretamentos de embarcações.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha

⁴ DI LUCCIO, Filipe Bordalo; DAS DORES, Priscila Branquinho. *O mercado de apoio offshore – panorama e perspectivas*. BNDES Setorial, Rio de Janeiro, n. 43, p. 295-323. Disponível em: https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/9434/2/BS43_corrigido_P_BD.pdf, acesso 06/09/2025.

