



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.900366/2022-11
ACÓRDÃO	3301-014.669 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. (PETROBRAS)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/2015 a 28/02/2015

PRAZO DECADENCIAL DOS ARTIGOS 150, §4º E 173 DO CTN. INAPLICABILIDADE PARA A VERIFICAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO A verificação da liquidez e certeza do direito creditório não se sujeita ao prazo decadencial previsto nos artigos 150, §4º e 173 do CTN.

REAPURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO. POSSIBILIDADE. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 159.

A verificação da liquidez e certeza do direito creditório permite a recomposição da base de cálculo para aferir se o pagamento é indevido ou a maior que o devido, sem necessidade de lançamento de ofício.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 99 DO ANEXO DO RICARF. RESP 1.221.170/PR O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO EM TODA A CADEIA DE COMERCIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de bens sujeitos à alíquota zero em toda a cadeia de comercialização não gere créditos da não-cumulatividade prevista no artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, conforme a vedação contida no inciso II, §2º, art. 3º das referidas leis.

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

Nos contratos de Serviço de Transporte Firme, o Transportador está obrigado a programar e transportar o volume diário de gás natural solicitado pelo Carregador até a Capacidade Contratada de Transporte estabelecida no contrato. O Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte (Ship or Pay) é o valor devido pela reserva da capacidade de transporte, independentemente do efetivo transporte da Capacidade Tal Encargo é devido em razão do controle tarifário pelo custo exigido na Resolução ANP nº 15/2014, que impõe a remuneração dos custos arcados pelo Transportador mesmo que sem movimentar o volume total diário reservado. Assim, o SoP não configura custo à parte do contrato, mas Encargo que compõe a remuneração contratual do Serviço de Transporte Firme, de modo que gera direito ao creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL EM PRAZO SUPERIOR A 1 (UM) ANO). CREDITAMENTO POR DEPRECIAÇÃO.

Os gastos com manutenção de bens pertencentes ao ativo imobilizado e empregados na atividade operacional do contribuinte, que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, e que, portanto, sejam capitalizados, nos termos do art. 48 da Lei nº 4.506/64, podem ser apropriados com fundamento no inciso VI dos art. 3º das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

CREDITAMENTO DO ARTIGO 1º DA LEI 11.774/2008. BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O creditamento de que trata o artigo 1º da Lei nº 11.774/2008 se restringe a aquisição de máquinas e equipamentos de terceiros e não se refere a outros bens ou serviços adquiridos para manutenção do bens do ativo imobilizado que aumentem a vida útil por mais de um ano, que devem ser ativados para futura depreciação.

DESPESAS DE ALIMENTAÇÃO E HOTELARIA INCORRIDAS DENTRO DO PROCESSO PRODUTIVO. EXIGÊNCIA ESTABELECIDA EM LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. RELEVÂNCIA. INSUMO As despesas de alimentação e hotelaria incorridas no âmbito do processo produtivo e decorrentes de exigência de legislação específica podem ser consideradas relevantes e gerar crédito

como insumo, nos termos do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

DESPESAS DE AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES POR TEMPO.

As despesas de afretamento de embarcações por tempo, para transporte de insumos e mão-de-obra nas plataformas marítimas, por se tratar de contrato complexo, envolvendo obrigações de fazer e dar, podem gerar créditos da não-cumulatividade como insumos.

AFRETAMENTO DE AERONAVES. TRANSPORTE DE PESSOAS PARA AS PLATAFORMAS MARÍTIMAS.

As despesas incorridas com o afretamento de aeronaves para transporte de pessoas para as plataformas preenchem com os requisitos de relevância e essencialidade, devendo, portanto, ser considerados insumos.

CESSÃO E ARQUIVAMENTO DE DADOS SÍSMICOS. INSUMOS.

A cessão de dados sísmicos é despesa essencial na atividade de exploração de petróleo. O arquivamento de dados sísmicos é despesa relevante na atividade de exploração de petróleo.

ALUGUEL DE DUTOS PARA ESCOAMENTO DA PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO COMO EQUIPAMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO COMO INSUMOS.

Dutos não são considerados equipamentos, mas instalações, não gerando crédito nos termos do inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Também não podem ser considerados como insumos, por se tratar de despesa incorrida após o processo produtivo.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E EFD-CONTRIBUIÇÕES.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DACON e EFD-Contribuições retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre afretamento de embarcações e aeronaves,

alimentação e hotelaria marítimas, cessão de uso e arquivamento de dados sísmicos, encargos ship or pay, exceto em relação aos créditos extemporâneos, vencidos os Conselheiros Bruno Minoru Takii e Keli Campos de Lima, que convertiam o julgamento em diligência para verificação da localização do dutos e gasodutos, objeto da glosa de aluguel e cessão. A Conselheira Rachel Freixo Chaves votou pelas conclusões em relação à negativa de provimento sobre aluguel de dutos e cessão de uso de gasoduto .

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata de pedidos de restituição de PIS/Pasep, cujo crédito originalmente pleiteado foi indeferido por Despacho Decisório, em razão das seguintes infrações apuradas (fls. 12/75):

1. Glosa de créditos em aquisições para o ativo imobilizado por não apresentação de notas fiscais e por aquisições sem a incidência das contribuições;
2. Glosa do crédito integral relativo a incorporação ao ativo imobilizado de máquinas e equipamentos construídos pela recorrente, nos termos do art. 1º da Lei nº 11.774/2008, por não terem sido adquiridos de terceiros, admitido, contudo, o crédito com base no encargo de depreciação;
3. Glosa de aquisição de bens para insumos sem a incidência das contribuições;
4. Glosa de afretamento por tempo de embarcações;
5. Glosa de afretamento de aeronaves para transporte de mão-de-obra por não serem considerados insumos e por serem extemporâneos;
6. Glosa de alimentação e hotelaria por não serem considerados insumos e por serem, em alguns casos, extemporâneos;
7. Glosa de cessão de uso e arquivamento de dados sísmicos por não serem considerados insumos e, parte, por serem extemporâneos;
8. Glosa de aluguel de duto de GLP por não serem prédios, máquinas ou equipamentos;
9. Glosa de encargos de capacidade – ship or pay por não serem considerados insumos nem máquinas e equipamentos.

10. Glosa de cessão de uso de gasoduto por não ser considerado insumo, nem aluguel de prédios, máquinas e equipamentos;
11. Glosa de Créditos extemporâneos por não terem sido feitas retificações das escriturações e declarações;
12. Glosa de aquisição isenta de gás da Bolívia para revenda

Em manifestação de inconformidade, a recorrente contestou, resumidamente, as seguintes matérias:

1. Decadência quanto à reapuração de julho de 2015;
2. Inobservância, pela fiscalização, dos critérios do Recurso Especial 1.221.170/PR para definição do conceito de insumos;
3. Glosa de créditos sobre:
 - a. Aquisições de bens e serviços para ativo imobilizado construído pelo próprio contribuinte;
 - b. Afretamento de embarcações;
 - c. Afretamento de aeronaves;
 - d. Alimentação e hotelaria;
 - e. Cessão de uso e arquivamento de dados sísmicos;
 - f. Aluguel de dutos;
 - g. Despesas com contratos do tipo *ship or pay*;
 - h. Cessão de uso de gasoduto;
 - i. Créditos extemporâneos
 - j. Importação de gás da Bolívia;

A DRJ proferiu o Acórdão nº 108-038.375, julgando a manifestação parcialmente procedente, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2015 a 31/07/2015 AQUISIÇÃO DE ATIVO. CRÉDITO. As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep)

e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.

LOCAÇÃO. EMBARCAÇÃO. DUTOS. AERONAVES. CRÉDITOS. Somente as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos compõem a base de cálculo

dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa.

ALIMENTAÇÃO. HOTELARIA. CESSÃO DE USO DE DADOS SÍSMICOS.

ARQUIVAMENTO DE DADOS. INSUMOS. DESCABIMENTO. Insumos são os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

TRANSPORTE DE GÁS POR MEIO DE DUTOS. ENCARGOS DE CAPACIDADE SHIP OR PAY. O valor pago que não corresponder ao serviço de transporte de gás, não pode ser considerado insumo.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. Os créditos da não cumulatividade na eventualidade de não haverem sido apurados nas épocas próprias, poderão ser apurados extemporaneamente, cabendo efetivar os necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos, como DCTF e Dacon, além da EFD-Contribuições, conforme aplicável.

IMPORTAÇÃO DE GÁS DA BOLÍVIA. ISENÇÃO. REVENDA. TRIBUTAÇÃO. A importação de gás sujeita à isenção pode gerar créditos de PIS/Pasep e da Cofins, desde que seja revendida em operação sujeita ao pagamento das contribuições.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do Acórdão da DRJ em 01/08/2023, a recorrente interpôs recurso voluntário em 26/08/2023, alegando, sinteticamente, o seguinte:

1. Ausência de autorização legal para revisar o lançamento tributário e abater indébito reconhecido;
2. Homologação tácita da obrigação tributária
3. Legitimidade do crédito sobre aquisição de bens e serviços sem incidência da contribuição;
4. Glosa de créditos sobre:
 - a. Aquisições de bens e serviços para ativo imobilizado construído pelo próprio contribuinte;
 - b. Despesas com afretamento de embarcações e aeronaves
 - c. Alimentação e hotelaria;
 - d. Cessão de uso e arquivamento de dados sísmicos
 - e. Aluguel de dutos;
 - f. Despesas com contratos do tipo *ship or pay*;
 - g. Cessão de uso de gasoduto;

h. Créditos extemporâneos

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede, Relator.

A recorrente tomou ciência do Acórdão de Manifestação de Inconformidade em 01/08/2023 e interpôs a peça recursal em 26/08/2023, dentro de prazo de trinta dias, sendo, portanto, tempestiva. Passo a apreciar os capítulos recursais.

Ausência de autorização legal para revisar o lançamento tributário e abater indébito reconhecido e homologação tácita da obrigação tributária

Neste ponto, a DRJ reconheceu o direito ao crédito relativo à importação de gás natural da Bolívia, mas negou haver indébito a ser restituído, pois mesmo com a reversão da glosa, ainda restou saldo devedor da contribuição no período. Além disso, decidiu que o art. 150, §4º do CTN somente se aplica a lançamento de ofício e não a pedidos de restituição.

Por seu turno, a recorrente alega que a fiscalização não poderia ter reapurado a base de cálculo, sem a efetivação de um lançamento de ofício para constituição de crédito tributário e que este não foi realizado em razão do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do CTN.

Quanto à alegação de decadência, pontue-se que a efetivação da restituição e das compensações pressupõe a existência de créditos líquidos e certos, nos termos do art. 170 do CTN. A análise deste direito creditório é prerrogativa da Administração Tributária e não configura lançamento de ofício, mas procedimento para aferir a certeza e liquidez do indébito pleiteado. Ressalta-se que a verificação da condição de o pagamento ser indevido ou a maior implica a comparação entre o valor recolhido e o valor devido relativo ao fato gerador, como prevê o artigo 165 do CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Frise-se que a recorrente efetuou um recolhimento antecipado, o qual consiste na atividade a que se refere o artigo 150 do CTN, portanto, lançamento tributário por homologação, homologação esta atividade privativa da Administração Fazendária.

Decorre disto que compete à Administração definir do pagamento antecipado o que é passível de homologação e o que é indébito tributário, a partir da verificação da ocorrência do fato gerador, da matéria tributável, da base de cálculo e do tributo devido, de acordo com as disposições legais e a natureza e circunstâncias materiais do fato gerador, apuráveis em sua documentação fiscal e contábil. Apurando que parte do pagamento antecipado é homologável, pela existência do tributo devido correspondente, configurado já está o lançamento pelo pagamento antecipado, sendo desnecessário o lançamento de ofício.

Conclui-se, pois, que o procedimento de se determinar o montante de pagamento indevido pela comparação entre o valor devido apurado na documentação fiscal e contábil com o Darf recolhido dispensa lançamento de ofício, a uma, por consistir em prerrogativa da Administração Tributária decorrente da disposição do artigo 170 do CTN quanto à liquidez e certeza do direito creditório, e, a duas, porque na situação específica já houve o lançamento tributário por homologação nos termos do artigo 150, §4º do CTN.

Por fim, a matéria está pacificada no âmbito do CARF pela edição da Súmula nº 159, que apesar de se referir a ressarcimento, com muito mais força se aplica a restituição de tributos, nos quais já foi efetuado o lançamento por homologação, hipótese inclusive referenciada no acórdão paradigma nº 3302-002.353:

Súmula CARF nº 159

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Rejeito, portanto, as preliminares arguidas.

Inobservância do conceito de insumos trazido no REsp 1.221.170/PR

A recorrente pugna que tanto a fiscalização quanto o acórdão recorrido contrariaram o entendimento do STJ quanto ao conceito de insumo de que trata o inciso II do artigo 3º as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, proferido no REsp 1.221.170/PR.

Neste aspecto, o conceito de insumos foi dado pelo STJ ao julgar, na sistemática de como recurso repetitivo, o REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018 e trânsito em julgado em 29/06/2023, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

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 SEGUINTE 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

"Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre algumas despesas gerais comerciais, como "combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões".

Deste modo, os critérios adotados pelo STJ não abrangem despesas operacionais ocorridas após o processo produtivo e cuja supressão não importa em impedimento à obtenção

do produto. Por óbvio, tais despesas são necessárias à empresa e por certo são dedutíveis para o IRPJ, mas este critério foi afastado pelo julgado proferido pelo STJ, inclusive, expressamente, quanto aos fretes.

Passo à análise das glosas.

Legitimidade do crédito sobre aquisição de bens e serviços sem incidência da contribuição

A recorrente alega que não há restrição ao creditamento quando se adquire insumos com alíquota zero, mas a saída à qual estão vinculados é tributada.

Contudo, a legislação não suporta a alegação da recorrente.

A vedação disposta no §2º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 é a seguinte:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição;

Da leitura do dispositivo depreende-se que a exceção é a aquisição isenta vinculada a uma saída tributada e não a aquisição de alíquota zero, conforme defendido pela recorrente.

Destarte, em regra, as aquisições sujeitas à não incidência, suspensão ou alíquota zero não geram crédito, sendo irrelevante a tributação ou não da saída à qual estão vinculadas.

Aquisições de bens e serviços para ativo imobilizado construído pelo próprio contribuinte

A fiscalização glosou créditos sobre o ativo imobilizado apropriados pela recorrente de acordo com o artigo 1º da Lei nº 11.774/2008 por não se referirem a máquinas e equipamentos adquiridos de terceiros, mas a bens e serviços utilizados para construir ativo imobilizado próprio, tendo contudo, reconhecido o crédito sobre estes bens mediante a depreciação, conforme excerto do Termo de Verificação Fiscal (fls

“Relativamente aos ativos relacionados, a PETROBRAS apurou o crédito sobre os valores integrais de aquisição, conforme notas fiscais emitidas ao longo do tempo de construção dos ativos, com base no permissivo do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008.

As notas fiscais de serviços apresentadas em resposta ao TIF 008 ostentam as seguintes descrições de diversos serviços prestados: “mobilização de equipe de gerenciamento”, “implantação, construção e montagem”, “implantação, projeto e construção civil”, “locação e manutenção de estruturas”, “serviços de engenharia”, “serviços de manutenção do sistema elétrico”, “serviços de testes e

condicionamento”, “construção civil”, “empreitada de obras civis”, “serviços de montagem”, “serviços de implantação de estação de tratamento de água”, “serviços de operação assistida”, “serviços de assistência a operação”, “serviços de implantação de estação de tratamento de despejos industriais”, “serviços de implantação de torres de resfriamento”, “serviços de implantação de unidade de manuseio de coque”, “serviços de comissionamento”, “implantação de canteiros”, “serviços de projetos e implementação de dutos e instalações”.

Entre os serviços prestados incluem-se fornecimento de materiais e equipamentos, projeto, comissionamento, mobilização, desmobilização, construção civil, montagem, preservação, condicionamento, testes, assistência técnica e treinamentos.

Primeiramente, é importante destacar que, de acordo com as descrições dos ativos informadas nas respostas aos TIF 002 e 008, nem todos podem ser propriamente caracterizados como máquinas e equipamentos para fins de aplicação do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, tais como os dutos de drenagem e de transferência, que mais se caracterizam como instalações.

Não obstante, independentemente do enquadramento dos ativos em questão como máquinas ou equipamentos, não se aplica aos mesmos o disposto no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008.

A apuração dos créditos segundo o tempo de vida útil do ativo, prevista no inciso VI e § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, se aplica ao imobilizado adquirido de terceiros e ainda ao imobilizado fabricado ou construído pela própria pessoa jurídica que o incorpora.

No entanto, os métodos alternativos de apropriação do crédito sobre o ativo imobilizado, previstos no § 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008 (utilizado pela PETROBRAS), restringem-se às máquinas e equipamentos adquiridos de terceiros, não contemplando a hipótese do ativo imobilizado construído pelo próprio contribuinte. Nesses casos, a apropriação dos créditos leva em consideração não o prazo de depreciação do ativo, mas prazos fixados para o contribuinte que adquire os bens de terceiros.

Sobre o assunto, tem-se a Solução de Consulta Cosit nº 78/2017:

[...]

Dessa forma, no que tange às retificações das EFD-Contribuições, reprovou-se o desconto do crédito feito integralmente sobre os ativos em questão, admitindo-se, entretanto, os créditos da depreciação usual prevista no art. 1º, § 1º, da IN SRF nº 457/2004, observando o disposto na IN SRF nº 162/1998 quanto ao prazo de vida útil (10 anos para máquinas, equipamentos e instalações).

No recurso voluntário, a recorrente reconhece que os valores glosados se referem a gastos vinculados ao ativo imobilizado com o objetivo de aumentar-lhe a vida útil, pugnando

pelo crédito na forma do artigo 3º, VI c/c o inciso III do §1º do referido artigo, conforme o excerto abaixo extraído da peça recursal (fl. 544):

“Sendo incontroverso que as despesas em tela são gastos assumidos com o ativo imobilizado dedicado à produção, ao objetivo de aumentar-lhes a vida útil dos bens e garantir-lhes a segurança necessária, o direito ao crédito é também assegurado à luz do entendimento constante da Solução de Consulta COSIT 59/2021, do art. 48 da Lei 4.506/64 e dos incisos VII e VIII do § 1º do art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, e na forma do artigo 3º, VI, com o § 1º, III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Veja-se o seguinte trecho da Solução de Consulta mencionada:

[...]

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

A meu ver, há uma confusão quanto às glosas efetuadas. A fiscalização glosou a aquisição dos bens nos termos do art. 1º da Lei nº 11.774/2008, a seguir reproduzidos, pelo fato de os bens não tratarem de máquinas ou equipamentos adquiridos de terceiros:

Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011) (...)

XII – imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

Todavia, concedeu o crédito nos termos do art.3º, VI c/c inciso III de seu §1º, ou seja, com base na depreciação, que é justamente o pedido da recorrente, conforme o excerto abaixo (fl. 543 e 549):

[...]

Esse entendimento, contudo, não se coaduna com o mais recente posicionamento adotado por este Conselho que, por meio do Acórdão 3301-010.377, em sessão de 22/07/2021, entendeu que “não é apenas sobre bens, máquinas e equipamentos que se apura crédito de PIS/COFINS sobre as despesas de

depreciação, mas também sobre serviços, partes e peças utilizados em reparos e manutenção do ativo que, por prolongar a vida útil do ativo em mais de 12 meses, devem ser ativados.”.

Neste acórdão, é oportuno destacar o seguinte trecho do voto vencedor:

“No entanto, diferentemente do posicionamento da fiscalização, não é apenas sobre bens, máquinas e equipamentos que se apura crédito de PIS/COFINS sobre as despesas de depreciação, mas também sobre serviços, partes e peças utilizados em reparos e manutenção do ativo que, por prolongar a vida útil do ativo em mais de 12 meses, devem ser ativados.

Não se trata de mera norma contábil, mas também exigência da própria Lei n. 4.506/1964, ao prescrever, em seu artigo 48, parágrafo único, a necessidade de escrituração de referidas despesas no ativo imobilizado quando prolongar a vida útil do ativo, para serem deduzidas do lucro real pelos encargos de depreciação, vedando seu tratamento como despesas operacionais.”(destacou-se).

Sendo incontroverso que as despesas em tela são gastos assumidos com o ativo imobilizado dedicado à produção, ao objetivo de aumentar-lhes a vida útil dos bens e garantir-lhes a segurança necessária, o direito ao crédito é também assegurado à luz do entendimento constante da Solução de Consulta COSIT 59/2021, do art. 48 da Lei 4.506/64 e dos incisos VII e VIII do § 1º do art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, e na forma do artigo 3º, VI, com o § 1º, III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Veja-se o seguinte trecho da Solução de Consulta mencionada:

[...]

Diante de toda essa análise, o direito ao crédito da recorrente, quanto ao presente item, é justificável como gastos com manutenção e com partes e peças de reposição, enquadráveis no art. 3º, VI, combinado com o § 1º, III, do mesmo artigo, devendo-se acrescentar ainda que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não vedam que se aproveitem tais créditos, ainda que o ativo imobilizado tenha sido desenvolvido pelo próprio contribuinte, exatamente porque os itens que compuseram a manutenção foram adquiridos perante terceiros. “

Destarte, não há litígio quanto ao reconhecimento do crédito com base na depreciação.

Alternativamente, a recorrente pede o reconhecimento como bens e serviços utilizados como insumos, o que é vedado, pela natureza dos bens e serviços adquiridos, que, conforme afirmados pela própria recorrente, devem ser ativados no imobilizado, o que implica, necessariamente, o creditamento sob a forma de depreciação, já concedido pela fiscalização, nos termos do inciso VI do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, hipótese à qual se subsomem os bens e serviços aqui tratados. Considerar tudo como insumo como pleiteia a recorrente significaria tornar inócua a existência do inciso VI do referido artigo.

Neste sentido, os Acórdãos nº 3301-010.381 e 9303-016.349:

Ac. 3301-010.381:

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

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

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

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

Ac. 9303-016.349:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL EM PRAZO SUPERIOR A 1 (UM) ANO).

Os gastos com manutenção de bens pertencentes ao ativo imobilizado e empregados na atividade operacional do contribuinte, que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, e que, portanto, sejam capitalizados, nos termos do art. 48 da Lei nº 4.506/64, podem ser apropriados com fundamento no inciso VI dos art. 3º das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

Despesas com afretamento de embarcações e aeronaves

A fiscalização glosou os afretamentos de embarcações por não se enquadrarem como serviço (obrigação de fazer), nem de máquina ou equipamento, de modo a impedir o creditamento como aluguel de equipamentos. Quanto a sua natureza, os considerou como afretamento por tempo.

Por sua vez, a recorrente alega que os afretamentos de embarcações e aeronaves estão intimamente ligados ao processo produtivo, seja para transportar insumos, mão-de-obra para as plataformas marítimas, sendo essenciais e relevantes para a exploração de petróleo. Alternativamente, pugna pelo creditamento como aluguel de máquinas ou equipamentos, nos termos do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No que tange ao afretamento de embarcações, a fiscalização considerou como afretamento por tempo, o que não foi contestado pela recorrente.

A Lei nº 9.432/1997 definiu a existência de três espécies de afretamento (gênero) para a regulação do transporte aquaviário no Brasil, e que são utilizados na contratação de embarcações brasileiras e estrangeiras pelas Empresas Brasileira de Navegação (EBN) para

desempenharem as atividades de navegação de longo curso, cabotagem, apoio marítimo e apoio portuário no Brasil, e que são regulados pela Agência Nacional de Transporte Aquaviário – ANTAQ:

“Art. 1º Esta Lei se aplica:

I - aos armadores, às empresas de navegação e às embarcações brasileiras;

II - às embarcações estrangeiras afretadas por armadores brasileiros;

III - aos armadores, às empresas de navegação e às embarcações estrangeiras, quando amparados por acordos firmados pela União.

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; (uso)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; (fruição)III - afretamento por viagem: 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;”(grifou-se)

Em relação ao afretamento por tempo, o STJ decidiu no Recurso Especial 792.444/RJ que os contratos de afretamento a casco nu assemelham-se a uma locação, enquanto os contratos de afretamento por tempo são complexos e que, portanto, não podem ser desmembrados para efeitos fiscais:

STJ REsp 792.444/RJ.

“RECURSO ESPECIAL 2005/0178205-4. Relator(a) Ministra ELIANA CALMON (1114). Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA. Data do Julgamento: 06/09/2007. Data da Publicação/Fonte: DJ 26/09/2007 p. 207.

Ementa TRIBUTÁRIO – ISSQN – AGENCIAMENTO MARÍTIMO E AGENCIAMENTO, CORRETAGEM OU INTERMEDIACÃO NO AFRETAMENTO DE NAVIOS – ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA – ANÁLISE DE VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS: DESCABIMENTO.

(...)5. Nos termos do art. 2º da Lei 9.432/97, o contrato de afretamento de navios pode-se dar em três modalidades:

a) 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;

b) 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;

c) afretamento por viagem: 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.

6. Os contratos de afretamento a casco nu, por natureza, assemelham-se aos contratos de locação e os navios, por força do art. 82 do Código Civil/1916, são considerados bens móveis. Assim, aplicável em tese o item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68 (com a redação dada pela LC 56/87), que prevê a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis.

(...)8. Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos, 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. Portanto, igualmente não tributável o agenciamento, a corretagem ou a intermediação no afretamento de navios.

(...) (grifou-se)

O contrato de afretamento por tempo é um contrato complexo, composto tanto de contrato de locação quanto de contrato de prestação de serviços, no caso a gestão náutica e comercial da embarcação, nos termos da Resolução Antaq nº 1.811/2010:

Art. 2º Para os efeitos desta norma, consideram-se:

I – gestão náutica da embarcação: é o controle efetivo pela empresa brasileira de navegação sobre a administração dos fatos relativos ao aprovisionamento, equipagens, à navegação, estabilidade e manobra do navio, à segurança do pessoal e do material existente a bordo, à operação técnica em geral, ao cumprimento das normas nacionais e internacionais sobre segurança, prevenção da poluição do meio ambiente marinho e direito marítimo, e à manutenção apropriada da embarcação;

II – gestão comercial da embarcação: é o controle efetivo pela empresa brasileira de navegação sobre a negociação de contratos de transporte ou de operações de apoio marítimo e portuário, inclusive o adimplemento das obrigações comerciais assumidas nas esferas pública e privada;

Contudo, considero que a complexidade da natureza deste contrato não afasta a possibilidade de creditamento com base no conceito de insumo. A locação corresponde a uma cessão de direito de uso e gozo de coisa não fungível (art. 565 do Código Civil). Já os artigos 80 e 82 equiparam os direitos reais e os direitos pessoais patrimoniais a bens, para efeitos legais:

CAPÍTULO I Dos Bens Considerados em Si Mesmos Seção I Dos Bens Imóveis Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;

II - o direito à sucessão aberta.

[...]

Seção II Dos Bens Móveis Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:

I - as energias que tenham valor econômico;

II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes;

III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações.

Destarte, a locação pode ser tomada como direito obrigacional patrimonial, decorrente do contrato entre as partes, equiparando-se a bens para efeitos legais, podendo assim ser tomado o crédito sobre a despesa.

Destaca-se que a Lei nº 10.865/2004, ao tratar do crédito da não-cumulatividade nas importações, estabeleceu no §6º do artigo 15, que os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica são insumos, o que indica a equiparação a bens. A Lei nº 9.610/1998 confirma a equiparação em seu artigo 3º: “Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.”

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

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

[...]

§ 6º O disposto no inciso II do caput deste artigo alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos tenham se sujeitado ao pagamento das contribuições de que trata esta Lei.

Por outro lado, o STF, ao apreciar o RE 603.136, em sede de repercussão geral e transitado em julgado em 30/09/022, definiu que os contratos de franquia estão sujeitos à incidência de ISS, reconhecendo que em contratos complexos, que contêm obrigações de fazer, estariam inseridos no conceito de serviço. Destaca-se a ementa abaixo e os excertos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603.136 RIO DE JANEIRO RELATOR : MIN. GILMAR MENDES RECTE.(S) :VENBO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA ADV.(A/S) :ALBERTO PAVIE RIBEIRO E OUTRO(A/S) RECD.(A/S) :MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO INTDO.(A/S) :ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS - ABRASF ADV.(A/S) :RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA INTDO.(A/S) :MUNICÍPIO DE SÃO PAULO PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO INTDO.(A/S) :ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE FRANCHISING - ABF ADV.(A/S) :SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(A/S) AM. CURIAE. :MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE AM. CURIAE. :ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE FRANQUIAS POSTAIS - ABRAPOST ADV.(A/S) :ALFREDO BERNARDINI NETO ADV.(A/S) :SEBASTIÃO DO ESPÍRITO SANTO NETO ADV.(A/S) :SAVIO DE FARIA CARAM ZUQUIM Recurso extraordinário com repercussão geral. Tema 300.

2. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

3. Incidência sobre contrato de franquia. Possibilidade. Natureza híbrida do contrato de franquia. Reafirmação de jurisprudência.

4. Recurso extraordinário improvido.

Excerto:

“II – Demarcação do conceito de serviço na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal Firme nessas premissas, esta Corte já teve oportunidade de examinar diferentes situações em que se discutia a inclusão de certa atividade no conceito de “serviço” para efeitos tributários.

Destaco, à guisa de exemplo, o caso dos programas de computador(RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 11.12.1998); das operações de leasing (RE 592.905, Rel. Min. Eros Grau, DJ 5.3.2010); da locação de bens móveis (RE 116.121, Rel. Min. Octavio Gallotti, redator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, DJ 25.5.2001); e também das atividades realizadas pelas operadoras de plano de saúde (RE 651.703, Rel. Min.

Luiz Fux, DJ 26.4.2017).

Entre todos esses, destaco a firme e pacífica orientação que afastou a incidência do ISS em relação à locação de bens móveis. Penso que o exame dos precedentes

relativos a essa matéria pode ser particularmente ilustrativo para o julgamento do caso em tela.

Como é cediço, esta Corte afastou a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, ao fundamento de que a atividade desbordaria do figurino constitucional desse imposto, especialmente por envolver obrigação de dar, não de fazer.

A tese já está firmada no Plenário desta Corte, reafirmada em sede de repercussão geral e cristalizada em verbete de súmula vinculante (SV 31). Cito, a propósito, o teor da Súmula Vinculante 31:

“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

A razão dessa orientação é que, nos casos de locação de bem móvel, está-se diante de uma obrigação de dar, não de uma obrigação de fazer, como é típico da prestação de serviço. Daí porque não se justificaria a aplicação do ISS, que é precisamente imposto sobre serviço.

O leading case na matéria é o RE 116.121, de relatoria do Ministro Octavio Gallotti, redator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, julgado em 11.10.2000, com a seguinte ementa:

“TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional”.

Quero destacar as circunstâncias do caso e os fundamentos que orientaram a decisão da Corte.

Vejamos. Na espécie, cuidava-se especificamente da locação de guindastes para construção civil, então tributada pelo município de Santos como serviço.

Concluiu esta Corte que, ao simplesmente alugar os guindastes a terceiros (em geral, empresas de construção civil), não estaria o locador, ele mesmo, a empregar qualquer esforço pessoal, isto é, não estaria a executar serviço de natureza alguma. O serviço em si seria realizado pelas empresas de construção civil (locadoras), por meio do emprego dos guindastes, e não pelo locador, que apenas cederia o uso do bem em questão.

Destaco a seguinte passagem do voto do nosso decano, Ministro Celso de Mello, no qual Sua Excelência sublinha a importância de distinguir, para efeitos tributários, as obrigações de dar das obrigações de fazer. Transcrevo o seguinte trecho:

[...]

A passagem é ilustrativa da ratio decidendi do Tribunal neste e em outros julgamentos de mesmo teor. A locação, em si mesma, não poderia ser tomada como serviço, por tratar-se de uma obrigação de dar, e não de fazer.

Por sua vez, quando do julgamento do RE 651.703, que discutiu a incidência de ISS sobre atividades realizadas pelas operadoras de planº de saúde, esta Suprema Corte voltou a discutir se o ISS só poderia incidir sobre obrigações de fazer, e não de dar. Naquela oportunidade, defendeu-se uma interpretação mais ampla do conceito constitucional de serviços, desvinculada da teoria civilista, que classifica as obrigações entre “de dar” e “de fazer”, a fim de tornar a tributação mais consentânea com a realidade econômica atual.

Transcrevo, por oportuno, trecho do voto do Ministro Luiz Fux, relator do RE 651.703:

[...]

Entendeu, portanto, esta Suprema Corte, em sede de repercussão geral, que “as operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, previsto no art.

156, III, da CRFB/88”.

Entretanto, como as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde foram consideradas de natureza mista (isto é, englobam tanto um “dar” quanto um “fazer”), não se pode afirmar que tenha havido – ainda – uma superação total do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar.

Pode-se assentar, contudo, que, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar.

Assentadas essas premissas, resta definir se a mesma linha de argumentação pode ser aplicada também ao contrato de franquia empresarial (franchising), a fim de afastá-lo ou incluí-lo no conceito de serviço para efeito do que dispõe o art. 156, III, da Constituição Federal.

III – Contrato de franquia como prestação de serviço A cobrança de ISS sobre os contratos de franquia empresarial (franchising) já vem de longa data no Brasil, mesmo antes da edição da Lei Complementar 116/2003, que incluiu expressamente essa atividade na lista de serviços passíveis de cobrança pelo imposto (item 17.08).

Entretanto, essa exação nunca esteve livre de questionamentos, seja em sede doutrinária, seja em sede judicial. Contra a incidência do imposto, argumenta-se, em síntese, que o objeto do contrato é essencialmente uma obrigação de dar, e não uma obrigação de fazer. Por isso, a cobrança do ISS, na hipótese, destoaria do figurino constitucional desse imposto.

A questão não é simples assim, e a controvérsia, segundo me parece, reside na natureza híbrida, na maneira de ser complexa desse contrato mercantil, o contrato de franquia empresarial.

A bem dizer, diferentes prestações podem estar compreendidas no bojo do contrato de franquia, tais como a cessão do uso de marca, a assistência técnica, direito de distribuição de produtos ou serviços, entre outras. Algumas delas podem ser tomadas como atividades-meio; outras, como atividades-fim no contexto da relação entre franqueador e franqueado.

Esse, aliás, é um aspecto destacado com muita ênfase pela doutrina brasileira, sempre no sentido de que se trata de um contrato “híbrido”, “misto”, “complexo” ou “ecclético”, isto é, um negócio jurídico que não tem por objeto uma só prestação.

Sobre a natureza complexa dos contratos de franquia, vale trazer à baila a seguinte passagem de artigo acadêmico do saudoso Ministro Menezes Direito, no qual discutia a aplicabilidade do Código de Defesa do Consumidor aos contratos de franquia.

Dizia a então Sua Excelência:

[...]

Ressalte-se que nova lei de franquias, Lei nº 13.966, de 26 de dezembro de 2019, a qual entrou em vigor 90 dias após a data de sua publicação, não muda esse aspecto conceitual, que caracteriza a franquia como um contrato híbrido e complexo. Confira-se, a esse respeito, o caput do art. 1º e o inciso XIII do art. 2º da nova lei de franquias:

[...]

IV – Validade da cobrança de ISS sobre contratos de franquia Delineado esse quadro, a mim me parece que a velha distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer não funciona como critério suficiente para definir o enquadramento do contrato de franquia no conceito de “serviço de qualquer natureza”, previsto no texto constitucional Digo isso porque, para mim, está mais do que evidente que esta tal estrutura negocial inclui tanto prestações de “dar” como prestações de “fazer”.

A rigor, nem mesmo entre os civilistas a distinção entre essas duas situações – obrigações de dar e de fazer – é posta sempre com tal clareza.

Veja-se, a propósito, o que ensina o Professor Arnaldo Wald:

[...]

Enfim, por todas essas razões, estou convencido de que não viola o texto constitucional nem destoa da orientação atual desta Corte a cobrança de ISS sobre os contratos de franquia (franchising). Reitere-se que os contratos de franquia são de caráter mistos ou híbridos, o que engloba tanto obrigações de dar

quanto de fazer. Em sendo assim, o caso é de reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido da incidência do ISS, conforme já decidido em sede de repercussão geral tanto no RE 651.703, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 26.4.2017, quanto no RE 592.905, Rel.

Ministro Eros Grau, DJe 5.3.2010.

VI – Conclusão Assim, proponho a seguinte tese de repercussão geral:

“É constitucional a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de franquia(franchising) (itens 10.04 e 17.08 da lista de serviços prevista nº Anexo da Lei Complementar 116/2003).” Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário.

O mencionado RE 651.703 - PR, julgado em 29/09/2016, submetido a repercussão geral (tema sujeição das atividades das operadoras de planos de saúde e seguro-saúde ao ISS), também adotou um conceito mais amplo para serviços, em relação à incidência do ISS:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88.

1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde).
2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional.
3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado.
4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional.
5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos.

6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjuga o conceito de Direito Privado.

7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.

8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional.

9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária.

10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.

11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos.

12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico.

13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica.

14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919,

rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva.

15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis.

16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121), verbis: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado leaseback. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do leaseback. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (grifo nosso)(RE 592905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009).

17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS.

18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.

19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003.

20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.

21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

22. A LC nº 116/2003 imbricada ao thema decidendum traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis: “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...) 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.” 23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades.

24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes.

25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial.

27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro- saúde realizam prestação de serviço

sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.

28. Recurso extraordinário DESPROVIDO.

O excerto abaixo do voto proferido esclarece o alcance do termo "serviço" adotado no julgado:

"Porquanto, a Suprema Corte, no julgamento dos RREE 547.245 e 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback sinalizou que a interpretação do conceito de “serviços” no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer.

[...]

A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.

A doutrina também sufraga esta tese:

Essa adjetivacao “de qualquer natureza”, alias, faz muito mais sentido quando se entende que o constituinte incorporou o conceito economico de servicos. Isso porque, diferentemente do conceito de servicos no Direito Civil (e nao no Direito Privado como um todo) que nao demanda maiores exercicios interpretativos, por ser facilmente apreensivel (embora dificilmente aplicavel numa serie de atividades economicas) –, o conceito de servicos na Economia, de maneira distinta, ja apresenta, de pronto, uma vagueza semantica caracterizada pelo conjunto de atividades economicas que nao consubstanciam, como produtos, bens materiais. Tal vagueza, ao ser acompanhada da expressao “de qualquer natureza”, denota que e tributavel pelo ISS toda a residualidade desse conceito no universo da atividade economica, depois de afastados os servicos de comunicacao e de transporte interestadual ou intermunicipal, tributaveis pelo ICMS; os servicos financeiros, tributaveis pelo IOF. (MACEDO, Alberto. ISS - O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. MACEDO, Alberto [et all]. - São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 71/79).

Assim, embora seja possível verificar a existência de corrente doutrinária a identificar o conceito de serviços com obrigação de fazer, há também

categorização no sentido de que o conceito econômico de prestação de serviço não se confunde com o conceito de prestação de serviço de Direito Civil, verbis: Serviço, portanto, vem a ser o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material, v.g., a atividade do transportador, do locador de bens imóveis, do médico, etc. O conceito econômico de “prestação de serviço” (fornecimento de bem imaterial) não se confunde nem se equipara ao conceito de “prestação de serviços” do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços e o fornecimento mediante remuneração, do trabalho a terceiro). O conceito econômico não se apresenta acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços de direito civil) como outras atividades: v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (venda de bens imateriais). (MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. 1ª Ed, 3ª tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p. 42/43).

Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador."

Ao que parece, a jurisprudência da Suprema Corte está se consolidando, admitindo que o termo “serviço” não se restringe a obrigação de fazer para efeitos tributários, nos casos de contratos que ensejam obrigações tanto de fazer como de dar, de natureza híbrida ou complexa.

Embora a discussão tenha sido em relação ao ISS, a legislação do PIS e da Cofins parece ter adotado também esse conceito mais amplo, senão vejamos.

A Lei nº 10.865/2004 não adotou o conceito civilista de “serviço”, mas um conceito econômico, nos termos decididos no RE 651.703-PR, como se observa no artigo 7º, §§1º e 2º, artigo 8º, §14 e no art. 15, que trata do creditamento, ao se referirem à base de cálculo sobre prêmios de resseguros, aos prêmios de seguros não enquadrados como serviços componentes do valor aduaneiro, à redução a zero sobre os valores incidentes relativos a aluguel e arrendamento mercantil, incluídos, portanto, nas hipóteses de incidência, o que implica considerar que o conceito civilista não foi o aplicado.

Lei 10.865/2004

Art. 7º A base de cálculo será:

[...]

§ 1º A base de cálculo das contribuições incidentes sobre prêmios de resseguro cedidos ao exterior é de 15% (quinze por cento) do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido. (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

(Produção de efeito) § 2º O disposto no § 1º deste artigo aplica-se aos prêmios de seguros não enquadrados no disposto no inciso X do art. 2º desta Lei.

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas:

[...]

§ 14. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições incidentes sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa. (Incluído pela Lei nº 10.925, 2004) (Vigência)Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento)I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 6º O disposto no inciso II do caput deste artigo alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos tenham se sujeitado ao pagamento das contribuições de que trata esta Lei.

Frise-se, ainda, que a instituição do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação permitiu o tratamento isonômico em relação à tributação dos bens e serviços prestados no país pelo PIS/Pasep e Cofins sobre o faturamento, como se depreende da exposição de motivos da MP nº 164/2004, parcialmente transcrita a seguir, o que significa dizer que a acepção do termo serviço deve ser a mesma.

Exposição de motivos da MP nº 164/2004

2. As contribuições sociais ora instituídas dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de

residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições. (grifei)

3. Considerando a existência de modalidades distintas de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS - cumulativa e não-cumulativa - no mercado interno, nos casos dos bens ou serviços importados para revenda ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços, será possibilitado, também, o desconto de créditos pelas empresas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, nos casos que especifica.

4. A proposta, portanto, conduz a um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados: tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta Medida Provisória. (grifei)

Já na legislação anterior, no regime cumulativo, o conceito de "serviço" já havia sido adotado de modo a abarcar obrigações que não apenas a de fazer, conforme o Parecer PGFN/CAT nº 2.773/2007, ao definir a intermediação financeira e o prêmio no recebimento de seguros como serviços financeiros. A respeito, transcreve-se trecho do referido parecer:

"32. Dessa forma, fica. claro que a atividade bancária é constituída por serviços que são disponibilizados aos clientes, dentre os quais se inclui a intermediação financeira. Efetivamente, o ponto fundamental do presente trabalho é possuir a clara avaliação do que se pode considerar serviço para fins tributários. Assim, o conceito de serviço, deve ser considerado sob o "contexto sistemático da Constituição", que "leva à conclusão de que o conceito constitucional de serviço não coincide com o emergente da acepção comum, ordinária, desse vocábulo". Foi Alfredo Augusto Becker - apoiado em Pontes de Miranda - quem melhor mostrou que a norma jurídica como que "deturpa" ou "deforma" os fatos, do inundo, ao erigi-los em fatos jurídicos".¹⁷ Ainda, segundo Aires Barreto, "serviço tributável é o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva, de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração".

[...]

35. Tal conceito (de serviços) compreende a. totalidade das atividades desenvolvidas pelas instituições financeiras em torno do seu objeto social legalmente tipificado - ou seja., compreendendo tanto as "operações" quanto os "serviços" bancários/financeiros, como caracterizado no item 5 do Anexo sobre Serviços Financeiros do Acordo Geraí sobre Comércio de Serviços (GATS), firmado na Rodada Uruguai do GATT (1994) e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994."

O STJ também não adotou a tese restritiva de serviço como obrigação de fazer, ao julgar o REsp 929.521-SP, sob a sistemática de recursos repetitivos, no qual decidiu-se pela incidência de PIS e Cofins sobre a locação de bens móveis com a seguinte ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. COFINS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis, uma vez que "o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais " (Precedente do STF que versou sobre receitas decorrentes da locação de bens imóveis: RE 371.258 AgR, Relator(a): Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, julgado em 03.10.2006, DJ 27.10.2006). Precedentes das Turmas de Direito Público do STJ acerca de receitas decorrentes da locação de bens móveis: AgRg no Ag 1.136.371/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 04.08.2009, DJe 27.08.2009; AgRg no Ag 1.067.748/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.05.2009, DJe 01.06.2009; REsp 1.010.388/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.02.2009, DJe 11.02.2009; e AgRg no Ag 846.958/MG, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 05.06.2007, DJ 29.06.2007.
2. Deveras, "a base de incidência da COFINS é o faturamento, assim entendido o conjunto de receitas decorrentes da execução da atividade empresarial e (b) no conceito de mercadoria da LC 70/91 estão compreendidos até mesmo os bens imóveis, com mais razão se há de reconhecer a sujeição das receitas auferidas com a operações de locação de bens móveis à mencionada contribuição" (REsp 1.010.388/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.02.2009, DJe 11.02.2009; e EDcl no REsp 534.190/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 19.08.2004, DJ 06.09.2004).
3. Conseqüentemente, a definição de faturamento/receita bruta engloba as receitas advindas das operações de locação de bens móveis, que constituem resultado mesmo da atividade econômica empreendida pela empresa.
4. O artigo 535, do CPC, resta incólume quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.
5. A ofensa a princípios e preceitos da Carta Magna não é passível de Superior Tribunal de Justiça apreciação em sede de recurso especial.
6. A ausência de similitude fática entre os arestos confrontados obsta o conhecimento do recurso especial pela alínea "c", do permissivo constitucional.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. Proposição de verbete sumular.

Tal recurso especial foi interposto por contribuinte, em cujas razões recursais, dentre outras, alegou violação aos artigos 565 a 594 do Código Civil (distinção entre os contratos de locação e de prestação de serviços), violação ao artigo 110 do CTN, por alteração dos conceitos de direito privado e violação ao artigo 2º da LC nº 70/1991 que definia o fato gerador da Cofins. Constata-se, assim, que o conceito civilista não foi o adotado para se definir o alcance do termo serviço para a incidência das contribuições sobre o faturamento.

De modo similar, são os entendimentos que adotam como serviços financeiros o spread bancário e o prêmio recebido nas atividades de seguros.

No caso, os contratos de afretamento por tempo se enquadram nesta natureza, conforme entendimento da própria RFB, e poderiam ser alcançados pela incidência da exação tanto na base de cálculo quanto na geração de créditos, seja por equiparação a bens, seja por uma ampliação do conceito de serviços, que abarque os contratos complexos que envolvam obrigações de fazer.

Já em relação ao afretamento de aeronaves, a fiscalização os considerou como contrato de prestação de serviços, mas que não era diretamente utilizado na atividade produtiva, mas sim para viabilizar o dispêndio de mão-de-obra. Todavia, a própria RFB reconhece a possibilidade de creditamento de transporte de pessoas, na IN RFB nº 2121/2022, em seu art. 176, §1º, inciso XXI:

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:

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra;

Além disso, a recorrente cita a Lei nº 5.811/72, que dispõe sobre o regime de trabalho nas atividades de exploração de petróleo, estabeleceu em seu artigo 3º o direito ao transporte gratuito para o local de trabalho:

Art. 3º Durante o período em que o empregado permanecer no regime de revezamento em turno de 8 (oito) horas, ser-lhe-ão assegurados os seguintes direitos:

I - Pagamento do adicional de trabalho noturno na forma do art. 73 da Consolidação das Leis do Trabalho;

II - Pagamento em dobro da hora de repouso e alimentação suprimida nos termos do § 2º do art. 2º;

III - Alimentação gratuita, no posto de trabalho, durante o turno em que estiver em serviço;

IV - Transporte gratuito para o local de trabalho;

V - Direito a um repouso de 24 (vinte e quatro) horas consecutivas para cada 3 (três) turnos trabalhados.

Destarte, considerando que as aeronaves são utilizadas para transporte de mão-de-obra para as plataformas de exploração, trata de uma atividade essencial e relevante ao processo produtivo.

Destaca-se que este colegiado, por unanimidade, já reconheceu o crédito sobre o afretamento de embarcações e aeronaves utilizadas no transporte de carga ou pessoas, dentro do processo produtivo, como insumo, no Acórdão nº 3301-014.224:

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.

Alimentação e hotelaria

A fiscalização glosou os gastos com alimentação e hotelaria marítima e terrestre, por não os considerar insumos, nos termos do PN Cosit nº 5/2018, mas destinados a viabilizar as atividades exercidas pela mão-de-obra contratada, além de parte dos valores terem sido glosados com fundamento também na extemporaneidade da apuração.

Por sua vez, a recorrente afirma que tais dispêndios ocorrem em plataformas marítimas, cuja obrigação decorre da Lei nº 5.811/72, artigos 3º, III e 4º, I, a seguir transcritos:

Art. 3º Durante o período em que o empregado permanecer no regime de revezamento em turno de 8 (oito) horas, serão assegurados os seguintes direitos:

III – Alimentação gratuita, no posto de trabalho, durante o turno em que estiver em serviço.

Art. 4º Ao empregado que trabalhe no regime de revezamento em turno de 12 (doze) horas, ficam assegurados, além dos já previstos nos itens I, II, III e IV do art. 3º, os seguintes direitos:

I – Alojamento coletivo gratuito e adequado ao seu descanso e higiene.

A referida lei dispõe sobre o regime de trabalho dos empregados nas atividades de exploração, perfuração, produção e refinação de petróleo, industrialização do xisto, indústria petroquímica e transporte de petróleo e seus derivados por meio de dutos.

Tais dispêndios se amoldam ao critério de relevância, inclusive nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 45/2022, cuja ementa, parcialmente, transcrevo:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL.

Para que um item seja considerado insumo pelo critério de relevância, por imposição legal, é inafastável a condição de que seja exigido da pessoa jurídica adquirente pela legislação específica de sua área de atuação, seja indispensável para que o bem ou serviço por ela produzido ou prestado possa ser disponibilizado à venda ou à prestação de serviços, e atenda aos requisitos para creditamento estabelecidos pela legislação de regência.

A legislação é específica da atividade de exploração de petróleo, peculiar à situação de trabalho em plataformas marítimas. Assim, dou provimento às despesas de alojamento e alimentação nas plataformas marítimas, à exceção dos créditos extemporâneos associados a tais despesas, nos termos da razão de decidir do Acórdão nº 9303-014.081, um dos paradigmas da Súmula CARF nº 231:

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACTON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Embora a súmula se refira apenas a DACTON, as razões veiculadas no referido paradigma se aplicam à EFD-Contribuições, razão pela qual as adoto como fundamento:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACTON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACTON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

Voto:

“[...]”

Do Mérito As matérias trazidas à cognição desta Câmara uniformizadora de jurisprudência são as seguintes: (a) aproveitamento de créditos extemporâneos no regime não cumulativo; (b) créditos de COFINS sobre gastos com equipamentos de proteção individual (EPI); e (c) créditos de COFINS sobre aquisição de materiais de limpeza.

(a) créditos extemporâneos A fiscalização entende que bens e serviços somente poderiam ter seus créditos imputados ao período de competência em que foram adquiridos. No acórdão recorrido entendeuse pela admissão do creditamento extemporâneo, sem necessidade de prévia retificação de DACTON e DCTF, sob o fundamento de inexistência de previsão legal para tal exigência, observados os demais requisitos legais para o creditamento.

De fato, o aproveitamento de créditos extemporâneos da COFINS não cumulativa só seria permitido se o contribuinte tivesse retificado suas Declarações (DACON e DCTF) relativas aos períodos de apuração originários dos créditos, como se expõe a seguir.

Essa matéria já foi objeto de discussão por esta CSRF no Acórdão n. 9303-013.263, de 13/04/2022, chegando o colegiado majoritariamente à seguinte conclusão:

“CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.” (Rel. Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, maioria, vencidas as Cons. Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, tendo votado pelas conclusões a Cons. Vanessa Marini Cecconello.

Presentes ainda os Cons. Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire e Adriana Gomes Rego).

O voto condutor do referido Acórdão n. 9303-013.263 remete a voto vencedor proferido pelo Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, em precedente no qual se assentou que:

“O direito de se aproveitar créditos da COFINS sobre os custos/despesas com insumos utilizados na produção de bens e/ ou na prestação de serviços está previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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;

(...) § 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor: (...) II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês; (...). § 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. (...).

Já o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação dos créditos:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na

compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (...) § 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição. (...).

Por sua vez a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta IN.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada: (...) § 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou (...) Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento. (...) §3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o DCON mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte. Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dcon serão formalizados por meio de Dcon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dcon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores. (...)

§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dcon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora. (...).

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dcon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dcon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dcon e as DCTF. No presente caso, conforme demonstrados nos autos, o contribuinte não transmitiu os Dcon retificadores nem as DCTF.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos Dcon e DCTF.

Em resumo, temos que a verificação dos valores a ser apurados se dá por meio dos DCON apresentados pelo Contribuinte, conforme definido pela IN SRF 384/2004.

Isto porque no regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração -confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Assim, a utilização do crédito pressupõe primeiro a sua apuração, com o registro apropriado no DACON, sendo necessário ainda compensar o crédito com débitos do próprio mês, e havendo saldo remanescente, compensá-lo nos meses subsequentes.

Desta forma, não se constatando a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação dos DACTON (e da DCTF), não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos e, portanto, a glosa de tais créditos devem ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza”.

Em adição, informe-se, ainda com escopo na decisão majoritária tomada no Acórdão n. 9303-013.263, que os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido seja efetuado diretamente em outro período de apuração.

Portanto, para esse aproveitamento seria necessária apuração prévia relativa aos períodos de apuração correspondentes, o que demandaria a retificação dos DACTON dos períodos anteriores. As exigências impostas pelas IN SRF utilizadas pela Fiscalização estão amparadas no art. 92 da Lei nº 10.833/2003, que atribuiu à SRF a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

A análise da existência e da natureza do crédito necessitam de aferição dentro do período específico de geração do crédito. Como os créditos referem-se a 4 ou 5 anos antes do seu efetivo aproveitamento, há que se perquirir, se naquela data, eram créditos apropriáveis segundo a legislação de regência da época.

Em endosso aos argumentos aqui expostos, cite-se excerto do voto condutor do Acórdão n. 3302-004.156, de 22/05/2017:

“(…) Não se pode olvidar, ademais, que o registro extemporâneo de créditos, se permitido fosse, além do descumprimento do disposto no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, impossibilitaria ou dificultaria em muito o controle das operações com direito a crédito. Se houvesse tal permissão, como saber se as operações registradas extemporaneamente não foram registradas anteriormente no mês correspondente e nos seguintes? Somente mediante a realização de auditoria em todos os meses anteriores ao registro extemporâneo do crédito seria possível confirmar ou não essa informação.

Ademais, tendo em conta que a autoridade fiscal não é autorizada a fiscalizar/auditar os períodos pretéritos não alcançados pelo procedimento fiscal em curso, o registro de operações de créditos extemporâneas, por certo, oportunizaria e facilitaria a prática de fraudes, mediante a apropriação, por mais de uma vez, de crédito de uma mesma operação”.

Por fim, registro que o entendimento aqui externado corresponde ao posicionamento que tem prevalecido nos últimos julgados desta 3ª Turma da CSRF, como pode ser verificado nos Acórdãos nº 9303-011.780, de 18/08/2021;

9303-012.971, de 16/03/2022, e no aqui referido Acórdão 9303-013-263, de 13/04/2022.

Tendo em vista o aqui exposto, deve ser reformado o Acórdão recorrido nesta matéria, para rejeitar o creditamento extemporâneo, ante a necessidade de prévia retificação de declarações.”

Cessão de uso e arquivamento de dados sísmicos

A recorrente alega que são essenciais e relevantes e, portanto, devem gerar créditos da não-cumulatividade.

Já a fiscalização considera que se trata de cessão de uso e, por ser obrigação de dar e não de fazer, não se considera serviço e, portanto, não gera crédito. Já para o arquivamento de dados, considera que não faz parte do processo produtivo.

A aquisição de dados mediante cessão de uso ou licenças de uso é essencial nos termos do artigo 27¹ da Resolução ANP nº 11/2011. Já o arquivamento está determinado no artigo 28, §5º². A infração aos dispositivos da referida resolução sujeita o infrator às penalidades previstas na Lei nº 9.847, de 1999, no Decreto nº 2.953, de 1999, e na Portaria ANP nº 234, de 2003, dentre elas:

Lei 9.847/99:

Art. 2º Os infratores das disposições desta Lei e demais normas pertinentes ao exercício de atividades relativas à indústria do petróleo, à indústria de biocombustíveis, ao abastecimento nacional de combustíveis, ao Sistema Nacional de Estoques de Combustíveis e ao Plano Anual de Estoques Estratégicos de Combustíveis ficarão sujeitos às seguintes sanções administrativas, sem prejuízo das de natureza civil e penal cabíveis: (Redação dada pela Lei nº 12.490, de 2011)

I - multa;

II - apreensão de bens e produtos;

III - perdimento de produtos apreendidos;

IV - cancelamento do registro do produto junto à ANP;

V - suspensão de fornecimento de produtos;

VI - suspensão temporária, total ou parcial, de funcionamento de estabelecimento ou instalação;

VII - cancelamento de registro de estabelecimento ou instalação;

VIII - revogação de autorização para o exercício de atividade.

¹ **Art. 27.** O concessionário, ainda que dispensado de requerer autorização para a aquisição de dados em sua área de concessão, somente poderá dar início à operação de aquisição de dados:

² § 5º Durante o período de confidencialidade dos Dados Exclusivos, o Concessionário, além da cópia dos dados entregues à ANP, também ficará responsável pelo armazenamento físico dos dados adquiridos pela empresa.

Parágrafo único. As sanções previstas nesta Lei poderão ser aplicadas cumulativamente.

Decreto nº 2.953/99:

Art. 21. As infrações cometidas nas atividades a que se refere o art. 1º deste Decreto, sujeitarão os responsáveis às seguintes sanções administrativas, sem prejuízo das de natureza civil e penal cabíveis:

I - multa;

II - cancelamento do registro do produto junto à ANP;

III - suspensão de fornecimento de produtos;

IV - suspensão temporária, total ou parcial, de funcionamento de estabelecimento ou instalação;

V - cancelamento de registro de estabelecimento ou instalação;

VI - revogação de autorização para o exercício de atividade.

Parágrafo único. As sanções previstas neste artigo poderão ser aplicadas cumulativamente.

Portaria ANP 234/2003:

Art. 2º As infrações às disposições legais e contratuais relativas ao exercício das atividades concedidas dispostas no § 2º do art. 1º deste Regulamento sujeitarão o infrator às seguintes sanções administrativas, sem prejuízo das de natureza civil e penal cabíveis:

a) advertência;

b) multas;

c) suspensão temporária, parcial ou total, do exercício das atividades;

d) suspensão temporária do direito de participar de futuras licitações para obtenção de novas concessões e de contratar com a ANP;

e) interdição;

f) apreensão; e

g) rescisão do contrato de concessão.

As penalidades previstas podem implicar a paralisação das atividades, o que considero se enquadrar dentro da relevância para o processo produtivo.

Já no que concerne à natureza de bem ou serviço, valem as considerações tecidas na apreciação de afretamento de embarcações e de aeronaves. Assim, seja por se tratar de direito obrigacional patrimonial equiparado a bens, seja por adoção de um conceito econômico no âmbito do PIS e da Cofins, entendo que as cessões de uso podem gerar crédito.

Aluguel de dutos

A recorrente alega que os dutos são equipamentos destinados ao transporte da produção da recorrente, e, alternativamente, prédios, razão pela qual se enquadrariam no inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e, subsidiariamente, insumos nos termos do inciso II do artigo 3º, prédios, ao passo que a fiscalização argumentou que dutos não são equipamentos, de modos a atrair a aplicação do inciso IV.

Quanto a este ponto, concordo com as razões expostas na decisão recorrida, cujos argumentos transcrevo abaixo e adoto como razão de decidir:

“92. Os dutos para o transporte de gás ou petróleo são considerados instalações para a ANP, conforme se depreende do Regulamento Técnico ANP nº 2/2011:

4.21 Duto Designação genérica de instalação constituída por tubos ligados entre si, incluindo os Componentes e Complementos, destinada ao transporte ou transferência de fluidos, entre as fronteiras de Unidades Operacionais geograficamente distintas.

No mesmo sentido, a Lei nº 9.478/1997, ao dispor sobre a política energética nacional, referiu-se aos dutos como sendo instalações:

Art. 58. Será facultado a qualquer interessado o uso dos dutos de transporte e dos terminais marítimos existentes ou a serem construídos, mediante remuneração ao titular das instalações ou da capacidade de movimentação de gás natural, nos termos da lei e da regulamentação aplicável. (Redação dada pela Lei nº 14.134, de 2021)

§ 1º A ANP fixará o valor e a forma de pagamento da remuneração da instalação com base em critérios previamente estabelecidos, caso não haja acordo entre as partes, cabendo-lhe também verificar se o valor acordado é compatível com o mercado. (Redação dada pela Lei nº 14.134, de 2021)

§ 2º A ANP regulará a preferência a ser atribuída ao proprietário das instalações para movimentação de seus próprios produtos, com o objetivo de promover a máxima utilização da capacidade de transporte pelos meios disponíveis. (g.n.)94.

E, para que não parem dúvidas sobre o tema, o Código Civil segue na mesma trilha:

Art. 1.286. Mediante recebimento de indenização que atenda, também, à desvalorização da área remanescente, o proprietário é obrigado a tolerar a passagem, através de seu imóvel, de cabos, tubulações e outros condutos subterrâneos de serviços de utilidade pública, em proveito de proprietários vizinhos, quando de outro modo for impossível ou excessivamente onerosa.

Parágrafo único. O proprietário prejudicado pode exigir que a instalação seja feita de modo menos gravoso ao prédio onerado, bem como, depois, seja removida, à sua custa, para outro local do imóvel.

Art. 1.287. Se as instalações oferecerem grave risco, será facultado ao proprietário do prédio onerado exigir a realização de obras de segurança. (g.n.)

95. Como bem destacou a autoridade fiscal em seu Relatório, o próprio contrato de aluguel de dutos, firmados pela Petrobrás, tratou de identificar os dutos como instalações:

O próprio contrato de locação apresentado define o objeto da locação ORSOL II como o conjunto de instalações relacionadas ao GLPduto (duto de gás liquefeito de petróleo) Rio Solimões II (cláusula 2.2), referindo-se tantas outras cláusulas do contrato às instalações locadas, tais como a cláusula quinta que trata da locação das instalações, a cláusula vigésima-primeira que trata da utilização das instalações e as cláusulas 4.1, 7.1 e 7.2

96. Definida a natureza dos dutos, é necessário destacar que somente o aluguel de máquinas, prédios e equipamentos podem originar créditos não cumulativos:

Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)(....)

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

97. De pronto, afasta-se a possibilidade de equiparar instalações a máquinas.

98. Poderia se aventar a equiparação de dutos/instalações a equipamentos, entretanto, essa hipótese foi descartada pelo próprio legislador, quando ao lavrar o “caput” do art. 57 da Lei nº 9.478/1997, tratou de diferenciar equipamentos e instalações de transporte dutoviário:

Art. 57. No prazo de cento e oitenta dias, a partir da publicação desta Lei, a PETROBRÁS e as demais empresas proprietárias de equipamentos e instalações de transporte marítimo e dutoviário receberão da ANP as respectivas autorizações, ratificando sua titularidade e seus direitos. (g.n.)

99. Resta analisar a figura dos “prédios”.

100. O prédio, nada mais é do que um bem imóvel, assim se difere dos dutos, exatamente por essa característica, afinal os dutos são inegavelmente bens móveis:

Código Civil

Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

101. Na exata conceituação do Código Civil, os dutos podem, a qualquer tempo, ser removidos, sem perder sua substância ou finalidade.

102. No caso julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, destacado pelo contribuinte, havia um detalhe de suma importância, houve o aluguel concomitante de “prédios, depósitos, casas de bombas, casas de controle, prédios administrativos, guaritas, terrenos e outros”.

Nessa situação, o conselheiro equiparou os dutos a bem imóvel, nos termos do art. 79 do Código Civil:

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente

103. No presente estudo, esse entendimento não poderia sair vitorioso, afinal trata-se do aluguel de dutos, isoladamente, não houve a locação de prédios ou terrenos. Ademais, esses dutos passam por imóveis pertencentes a terceiros, distintos do locador dos dutos, mais uma razão para que a tese da defesa não possa prosseguir.

104. Desta forma, os gastos com a locação de dutos não podem compor a base de cálculo dos créditos das contribuições, por ausência de previsão legal.

Em relação à alegação de serem insumos, a própria recorrente afirmou que se trata de aluguel para escoamento da produção, portanto, após o processo produtivo, razão pela qual não há que se falar em insumos.

Despesas com contratos do tipo *ship or pay*

A fiscalização glosou os dispêndios relativos ao encargo de capacidade não utilizada, por não representarem remuneração por algum bem ou serviço, não sendo, portanto, insumos. Também não poderiam tomar créditos como aluguel, por não serem prédios, máquinas ou equipamentos, mas sim instalações.

O encargo de capacidade não utilizada compõe cláusula do contrato de transporte de gás natural, que, segundo a recorrente, é utilizado como insumo no processo de fabricação de combustíveis, fertilizantes, geração de energia elétrica e revenda do próprio gás.

Já a recorrente defende a imprescindibilidade da cláusula *ship or pay* para desenvolvimento das atividades da recorrente e que o encargo de capacidade consiste em parcela componente do preço do transporte do gás, segundo a Resolução ANP 15/2014. Defende o creditamento sob a natureza de insumos, de acordo com o inciso II do artigo 3º ou como aluguel de equipamentos, de acordo com o inciso IV do referido artigo.

Passo à apreciação.

A Resolução ANP nº 15/2014 tem por objeto a definição dos critérios para cálculo das tarifas referentes aos Serviços de Transporte firme, interruptível e extraordinário de gás natural e assim estipulou:

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

II - permitir que o Transportador obtenha receita suficiente para arcar com os seus custos e despesas vinculados à prestação do Serviço de Transporte, obrigações tributárias, assim como para a obtenção da remuneração justa e adequada do investimento em bens e instalações vinculados à prestação do Serviço de Transporte e a respectiva depreciação e amortização da Base Regulatória de Ativos, o que corresponde à sua Receita Máxima Permitida; e

III - não implicar tratamento discriminatório ou preferencial entre Carregadores.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Neste sentido, cito Ac. CSRF 9101-002-206, no qual se discutiu as parcelas do custo de frete na importação de gás da Bolívia, para efeito de aplicação das regras de preço de transferência, do qual extraio o seguinte excerto:

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

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

Também neste sentido, o Ac. nº 3202-002.340:

TRANSPORTE FIRME DE GÁS NATURAL. ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE. “SHIP OR PAY”. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE. Nos contratos de Serviço de Transporte Firme, o Transportador está obrigado a programar e transportar o volume diário de gás natural solicitado pelo Carregador até a Capacidade Contratada de Transporte estabelecida no contrato. O Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte (Ship or Pay) é o valor devido pela reserva da capacidade de transporte, independentemente do efetivo transporte da Capacidade Contratada. Tal Encargo é devido em razão do controle tarifário pelo custo exigido na Resolução ANP nº 15/2014, que impõe a remuneração dos custos arcados pelo Transportador mesmo que sem movimentar o volume total

diário reservado. Assim, o SoP não configura custo à parte do contrato, mas Encargo que compõe a remuneração contratual do Serviço de Transporte Firme, de modo que gera direito ao creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Transcrevo ainda exceto do voto proferido no Ac nº 3202-002.360, acerca da matéria, cujas razões adoto suplementarmente:

“[...]”

Conforme se extraí deste julgado, o entendimento firmado é de que a parte do preço do contrato de transporte de gás atinente à tarifa de ship or pay não poderia ser considerada insumo porque corresponderia a um pagamento convencionado e não decorrente de prestação de serviço ou fornecimento de produto.

Todavia, conforme verificado a tarifa de capacidade (ship or pay) é paga pela recorrente tanto na hipótese em que o transporte é utilizado como na que não ocorre. Isso é o que consta tanto dos contratos firmados pela recorrente como também da norma que os disciplina, qual seja, a Resolução ANP 15/2014.

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

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

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

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

Conforme já reconhecido pela jurisprudência pacífica deste e. Tribunal, “é permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes

na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições” (Súmula CARF nº 188). Apesar da Súmula tratar apenas dos casos em que o insumo adquirido não é onerado pelas contribuições ao PIS e da COFINS, revela o entendimento pacífico deste e. Órgão Julgador no sentido de que os fretes registrados de forma autônoma também dão direito ao crédito quando relacionados à aquisição de insumos e onerados pelas referidas contribuições.

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

Neste ponto, deve-se considerar que a própria Receita Federal passou a admitir expressamente que despesas decorrentes de exigência de normas legais ou infralegais, como é o caso do ship or pay, são considerados insumos. É o que passou a constar da Instrução Normativa RFB 2.121/2022, em seu art. 177, a seguir transcrito:

“Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.” (destacou-se).

Diante do exposto, conclui-se que o Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte (Ship or Pay) remunera o Serviço de Transporte Firme, tanto no que se refere ao Encargo de Serviço de Transporte quanto ao Encargo de Capacidade de Transporte não utilizada, razão pela qual voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de reverter a glosa efetuada sobre os valores referentes ao pagamento na modalidade “Ship or Pay”

Destarte, na utilização como insumo, o crédito deve ser reconhecido sob o inciso II do artigo 3º. Já no caso de revenda do gás, o crédito deve ser reconhecido como frete em operação de venda, nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Cessão de uso de gasoduto

A fiscalização efetuou por dois motivos: não haver crédito na cessão de uso de ativo e por não se tratar de prédios, máquinas e equipamentos a permitir o creditamento com base no inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Já a recorrente afirma que a cessão de uso de gasoduto se enquadra na hipótese do inciso IV do artigo 3º, assim como o aluguel de dutos, pois o gasoduto pode ser entendido como prédio ou equipamento. Além disso, devido à essencialidade, também pode ser enquadrado como insumo do inciso II.

Entendo que as mesmas considerações já tecidas para o aluguel de dutos se aplicam à cessão de uso de gasoduto, razão pela qual nego provimento a este tópico.

Créditos extemporâneos

A fiscalização glosou créditos extemporâneos relativos a bens e serviços adquiridos como insumos, armazenagem e frete na operação de venda e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, em razão da falta de retificação das escriturações e declarações. Alega que a apropriação em períodos distintos da competência altera o prazo decadencial para sua utilização, bem como distorce o rateio de créditos vinculados a receitas tributadas e não tributadas, cujos créditos podem ser ressarcidos ou compensados.

Por sua vez, a recorrente defende que o crédito pode ser aproveitado independente da retificação das escriturações digitais e declarações, nos termos do §4º do artigo 3º das leis já referidas:

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Em relação ao Dacon, a matéria está pacificada nos termos da Súmula CARF nº 231:

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACTON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Já em relação às EFD-Contribuições, cabem as considerações já tecidas no tópico “Despesas com alimentação e hotelaria”, concluindo pela necessidade de retificação da EFD-Contribuições para aproveitamento do crédito extemporâneo.

Destarte, nego provimento a esta matéria.

Diante do exposto, voto para rejeitar as preliminares e, no mérito, para dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre as despesas de alimentação e hotelaria marítima, sobre a cláusula “ship or pay”, sobre o afretamento de embarcações e aeronaves, sobre cessão de uso e arquivamento de dados sísmicos, exceto, para todas as situações acima, as associadas à extemporaneidade.

Assinado Digitalmente

PAULO GUILHERME DEROULEDE

ACÓRDÃO 3301-014.669 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16682.900366/2022-11

DOCUMENTO VALIDADO