



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.900632/2018-11
ACÓRDÃO	3301-015.221 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETROLEO BRASILEIRO S.A PETROBRAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/11/2012 a 30/11/2012

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.

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 Leis 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 dos bens do ativo imobilizado que aumentem a vida útil por mais de um ano, que devem ser ativados para futura depreciação.

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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/11/2012 a 30/11/2012

PRECLUSÃO PROCESSUAL. MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

DIREITO DE CRÉDITO. RESSARCIMENTO. PRAZO DE MANIFESTAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO.

Não se aplica aos pedidos de ressarcimento o prazo de cinco anos para a manifestação da Administração, sob pena de homologação, restrito ao procedimento de declaração de compensação. Por sua vez, o prazo tratado no §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional é específico à hipótese de lançamento por homologação do crédito tributário, que não se confunde com o eventual direito de crédito apurado pelo contribuinte e passível de ressarcimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário (não conhecer das matérias “Serviços tidos como não utilizados na produção / Serviços de alimentação e hotelaria marítima”) e, na parte conhecida, 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, sobre os encargos ship or pay, sobre o arquivamento e cessão de uso de dados sísmicos, vencida a Conselheira Keli Campos de Lima, que convertia o julgamento em diligência para verificação da localização do dutos, objeto da glosa de aluguel. A Conselheira Rachel Freixo Chaves votou pelas conclusões em relação à negativa de provimento sobre aluguel de dutos.

Sala de Sessões, em 20 de maio de 2026.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Keli Campos de Lima, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Leandro Wilhelm Wolff (substituto[a] integral), Paulo Guilherme Deroulede (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, sendo que o pedido apresentado pelo contribuinte é referente a de Ressarcimento/Compensação COFINS.

Os Fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua

ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto que julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Por bem descrever os fatos adoto o relatório do acórdão recorrido do qual transcrevo excertos:

Trata o presente processo de apreciação do Pedido de Restituição – PER 08924.90524.150917.1.2.04-0940, transmitido em 15/09/2017, no valor de R\$ 168.937,71, que teria sido recolhido a maior ou indevidamente em 24/12/2012, a título de PIS-combustíveis, código 6824, valor do DARF de R\$ 31.852.301,17, atinente ao período de apuração de 30/11/2012.

Por meio do Despacho Decisório nº 131873893 emitido eletronicamente em 04/04/2018, a DEMAC-Rio de Janeiro concluiu pela improcedência do crédito original informado no citado PER/DCOMP, sob o fundamento de que o pagamento relacionado havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte.

Após manifestação de inconformidade formalizada pela contribuinte foi proferido o Acórdão nº12-115.442, em 9 de abril de 2020 desta 17ª Turma da DRJ/RJ07, declarando NULO o despacho decisório, aguardando nova decisão.

A DEMAC/RJO, proferiu o Despacho Decisório nº 1.200/2023, em conformidade com o Relatório Fiscal e Demonstrativos de fls. 91/199, decidindo NÃO RECONHECER o direito creditório e indeferir o pedido de restituição. Do referido relatório podemos extrair os seguintes pontos:

(...)

“III – DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL – CONSIDERAÇÕES ACERCA DA APURAÇÃO E FRUIÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS NO REGIME NÃO CUMULATIVO

(...)

IV – DOS PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO

(...)

V – DO PROCESSO PRODUTIVO

(...)

VI – AQUISIÇÃO DE BENS PARA COMPOR O ATIVO IMOBILIZADO

(...)

VI.1 Imobilizações não utilizadas no processo produtivo

(...)

VI.2 Ativo imobilizado construído pelo próprio contribuinte

(...)

VI.3 Aquisições não sujeitas ao recolhimento das contribuições

(...)

VI.4 Ativo Imobilizado – ajustes fiscais para evitar glosa em duplicidade

(...)

VII – CONTRAPRESTAÇÕES A CONTRATOS DE AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES

(...)

VIII – CONTRAPRESTAÇÕES A CONTRATOS DE LOCAÇÃO DE EMBARCAÇÕES

(...)

IX – CONTRAPRESTAÇÕES A CONTRATOS DE AFRETAMENTO DE AERONAVES

(...)

X - ALUGUEL DE DUTOS

(...)

XI – DISPÊNDIOS RELATIVOS A ENCARGOS DE CAPACIDADE – SHIP OR PAY

(...)

XII – IMPORTAÇÃO DE GÁS NATURAL DA BOLÍVIA – BENS PARA REVENDA

(...)

XIII – DA AQUISIÇÃO DE BENS SEM EFETIVO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

(...)

XIV – AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

(...)

XIV.1 Dispêndios para a viabilização da atividade da mão de obra:

(...)

XIV.2 Dispêndios com Informática

(...)

XIV.3 Dispêndios com limpeza de estabelecimentos

(...)

XIV.4 Dispêndios relativos à consultoria técnica ou desenvolvimento de projetos

(...)

XIV.5 Dispêndios relativos a agenciamento de transporte

(...)

XIV.6 Dispêndios relativos a serviços aduaneiros

(...)

XIV.7 Dispêndios relativos a serviços portuários

(...)

XV – ARQUIVAMENTO DE DADOS SÍSMICOS

(...)

XVI - CONSIDERAÇÕES FINAIS

(...)

O interessado foi cientificado do despacho decisório e demais documentos, apresentando sua manifestação de inconformidade, de onde podemos extrair os seguintes pontos:

I - DA DECADÊNCIA DE REVISAR DE OFÍCIO A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

(....)

II. – DO DIREITO À TOTALIDADE DO INDÉBITO DECLARADO**II.a. Aquisição de bens para insumos sem incidência das contribuições**

(....)

II.b. Inobservância, pela fiscalização, dos critérios do Recurso Especial 1.221.170/PR

(...)

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

(...)

II.d. Afretamento de embarcações

(...)

II.e. Afretamento de aeronaves

(...)

II.f. Alimentação e hotelaria

(....)

II.g. Cessão de uso e arquivamento de dados sísmicos

(...)

II.h. Aluguel de dutos

(...)

II.i. Despesas com contratos do tipo ship or pay

(...)

II.j. Cessão de uso de gasoduto

(...)

II.k. Importação do gás da Bolívia

(...)

IV – DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

(...)

DOS PEDIDOS

Diante do exposto, requer seja julgado procedente o pedido formulado na presente manifestação de inconformidade, para declarar legítimo o direito ao crédito apontado, deferindo-se a restituição pleiteada no montante requerido.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade a 17ª TURMA/DRJ07 julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte a manifestação de inconformidade, conforme Acórdão 107-026.112 em sessão de 09/07/2024 assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/11/2012 a 30/11/2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

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

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

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

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS, EMBARCAÇÕES E AERONAVES. CRÉDITOS.APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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

ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE. "SHIP OR PAY".CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

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, conforme previsto no artigo 15 e § 1º do artigo 16 da Lei nº 10.865/2004.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/11/2012 a 30/11/2012

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.

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

DIREITO DE CRÉDITO. RESSARCIMENTO. PRAZO DE MANIFESTAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO.

Não se aplica aos pedidos de ressarcimento o prazo de cinco anos para a manifestação da Administração, sob pena de homologação, restrito ao procedimento de declaração de compensação. Por sua vez, o prazo tratado no §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional é específico à hipótese de lançamento por homologação do crédito tributário, que não se confunde com o eventual direito de crédito apurado pelo contribuinte e passível de ressarcimento.

Cientificada a recorrente em 09/08/2024. conforme termo de ciência de fls. 12277 protocolou recurso voluntário de fls. 12281/12330 em 09/09/2024 conforme termo de solicitação de juntada de fls. 12279 onde repisa os argumentos da Impugnação e aduz que:

(...)

O presente processo administrativo tem por objeto pedido de repetição de indébito de PIS relativo ao fato gerador de novembro de 2012, em decorrência de glosa de créditos da não cumulatividade considerados ilegais pela fiscalização tributária, conforme motivação exposta no Relatório Fiscal, a seguir discriminados:

- aquisições não sujeitas ao recolhimento das contribuições;
- aquisições de bens e serviços para ativo imobilizado construído pelo próprio contribuinte;
- despesas com afretamento de aeronaves e embarcações;
- aluguel de dutos e gasodutos;
- despesas com contratos do tipo ship or pay;
- importação de gás natural da Bolívia;
- aquisição de serviços não utilizados na produção;
- arquivamento de dados sísmicos.

Por meio do acórdão de fls. 12193 a 12275, a DRJ julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade da recorrente, revertendo parte da glosa relativa aos créditos relativos à importação do gás da Bolívia, mantendo, porém, o entendimento da fiscalização, pelas mesmas motivações adotadas no seu relatório, em relação às demais glosas, bem como o indeferimento total da restituição requerida, o que deve ser objeto de revisão por este Conselho, conforme a seguir demonstrado.

I-DA TEMPESTIVIDADE DO PRESENTE RECURSO

(...)

II- DO MÉRITO

a) Ausência de autorização legal para revisar o lançamento tributário e abater indébito reconhecido

Conforme destacado anteriormente, a DRJ reverteu glosas realizadas pela fiscalização a título de importação do gás da Bolívia, mas negou a sua restituição, pois decidiu abater o valor correspondente do montante que a fiscalização apurara do tributo, em retificação ao que fora declarado pela contribuinte.

Ocorre que tal procedimento não está previsto em lei.

Na verdade, caso a fiscalização tributária apurasse inexactidões na declaração do contribuinte, deveria ter efetuado o lançamento por meio de auto de infração, conforme previsto no art. 142 do CTN.

Não o fez, contudo, porque já expirara o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

b) Da vinculação da Administração Tributária à legalidade

(...)

Ademais, ater-se à aplicação daquilo que está literalmente escrito na lei, sem observar o sistema normativo como um todo, incluindo os princípios constitucionais e tributários, bem como precedentes judiciais e entendimentos administrativos reiterados, resulta irrefutavelmente na aplicação irracional da lei e na ineficiência administrativa, encarecendo o processo tributário em prejuízo da própria Fazenda Pública.

Daí se conclui que a legalidade tributária a que se refere a autoridade para fundamentar a manutenção da decisão de indeferimento do pedido de repetição de indébito diz respeito ao simplório (e limitado) apego à leitura gramatical do texto legal.

(...)

c) Da homologação tácita da obrigação tributária

(...)

Ora, não fosse a apuração tributária considerada ato jurídico complexo, seria ela exatamente o quê?

É exatamente por conta da ausência de resposta ao referido questionamento que se impõe a ela, tal como a todo e qualquer ato jurídico, a regra fundamental do seu aperfeiçoamento e imutabilidade após o transcurso de determinado lapso temporal, exatamente porque, ao fim e ao cabo, o que se espera do ordenamento jurídico é que as **relações jurídicas** provenientes do ato jurídico em questão se estabilizem, tornando-se imutáveis para, assim, impedir provocações futuras, sendo este, por exemplo, o motivo que impede a fiscalização questionar a apuração levada a efeito pelo contribuinte após o transcurso do prazo de cinco anos elencado no art. 150, § 4º, do CTN.

Nota-se, daí, que a aferição de certeza e liquidez preconizada no caput do art. 170 do CTN não pode se sobrepor a elementos que se aperfeiçoaram no tempo, sob pena da Administração Pública, por via oblíqua, fazer letra morta da regra constante do inciso XXXVI do artigo 5º da CF, verbis:

“Art.5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito a vida, a liberdade, a igualdade, à segurança e a propriedade, nos termos seguintes:

XXXVI — **A LEI NÃO PREJUDICARA** o direito adquirido, **O ATO JURÍDICO PERFEITO** e a coisa julgada” (destacou-se).

Em outras palavras, a liquidez e certeza constante do caput do art. 170 não constitui uma carta em branco, a autorizar que a fiscalização faça sobrepor a interpretação literal do dispositivo em tela sobre normas de igual quilate e, principalmente, o princípio constitucional em tela.

Dai motivo pelo qual soa estranho que a circunstância receba tratamento diverso dos indébitos provenientes de discussões judiciais responsáveis por analisar pontos controversos específicos da apuração.

Isto porque, na situação em tela, quando o Poder Judiciário se manifesta via decisão transitada em julgado sobre pontos específicos da apuração, sem apreciar o valor propriamente dito, é fato que a Administração Pública, quando já transcorrido o prazo de cinco anos, não busca em pontos distintos da apuração motivos para inviabilizar o indébito previamente habilitado, oriundo do ponto controverso analisado judicialmente, exatamente porque, assim o fazendo, estará violando o princípio da coisa julgada e, particularmente, o ato jurídico perfeito representado pelos demais pontos da apuração que não foram objeto de análise judicial.

(...)

Assim, não é legítimo ao Fisco, na fiscalização de indébito requerido pelo contribuinte, levantar questões estranhas ao surgimento desse indébito que não foram levantadas no quinquênio legal.

(...)

d) Aquisições não sujeitas ao recolhimento das contribuições

(...)

Em relação às aquisições de bens para incorporação ao ativo imobilizado e bens utilizados como insumo, a DRJ manteve a glosa fiscal por entender enquadrar-se 10.833/2003.

No entanto, o que o texto legal prevê expressamente forem é e a impossibilidade de crédito quando os insumos/produtos forem utilizados na fabricação de produtos que não estarão sujeitos ao recolhimento de PIS e COFINS, ou seja,

quando a empresa adquire o produto com alíquota zero e dá saída deste produto (venda) com alíquota zero, não havendo tal restrição nos casos em que a aquisição dos insumos é com alíquota zero, não havendo tal restrição nos casos em que a aquisição dos insumos é com alíquota zero e a saída (venda) do produto é tributada.

Neste mesmo sentido, é o entendimento do STJ, representado pelo REsp 1.259.343/AM:

(...)

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

No acórdão ora recorrido, a DRJ entendeu não ser possível a apropriação de créditos de ativo imobilizado construído pelo próprio contribuinte ou sobre gastos por ele realizados para manutenção desses bens.

Esse entendimento, contudo, não se coaduna com o 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 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.”

(...)

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:

(...)

Neste ponto, observe-se que o entendimento registrado no acórdão da DRJ contraria o precedente do REsp 1.221.170, que pacificou a interpretação de que, para efeito do creditamento relativo a essas contribuições, não cabe definição restritiva da compreensão de insumo, uma vez que o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 contém rol exemplificativo. É o que consta do primeiro item de sua ementa:

(...)

Assim, é possível o atendimento ao pedido da recorrente, para que, caso este Colegiado não concorde com o creditamento sob o critério adotado pela contribuinte, que o enquadre como despesa passível de ser considerada insumo, conforme fundamentos expostos anteriormente e com base no art. 149 do Código

Tributário Nacional, uma vez saltar aos olhos a imprescindibilidade da assunção das aludidas despesas para a própria continuidade do processo produtivo.

Cumprir observar que tais despesas consistem nos gastos incorridos pela seu recorrente diretamente na realização de grandes manutenções planejadas de 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.

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

Cabe lembrar que a recorrente atua com produtos extremamente instáveis a demandar altos investimentos em segurança.

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

(...)

f) Afretamento de aeronaves e embarcações

A DRJ desconsiderou, contudo, que não existe atividade de exploração petróleo sem o emprego de embarcações que, na espécie em análise, foram afretadas pela contribuinte.

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

Do afretamento de embarcações de apoio, navios sonda, FPSOs, tudo, repisa-se, tudo está intimamente ligado à atividade de exploração do petróleo em alto mar.

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

Mas não somente as embarcações, como também as aeronaves se mostram notoriamente ligadas ao processo produtivo da recorrente, de forma a inviabiliza-lo caso a empresa não pudesse se valer de tal recurso no transporte de sua força

de trabalho para as unidades de exploração e produção, localizadas em sua maior parte, em alto mar.

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

(...)

Finalmente, há ainda uma outra possibilidade de interpretação, que foi a adotada no acórdão **3301-010.376**, de 22/06/2021 (e também no acórdão 3301.010.374), que versou sobre crédito de afretamento de embarcação da pela Transpetro, onde restou reconhecido o direito ao creditamento com base no art. 3º, IV, da Lei .nº 10.833/2003, qual seja locação de equipamento:

(...)

g) Aluguel de dutos e gasodutos

A DRJ manteve a glosa dos créditos relativos ao aluguel de dutos e gasodutos também por entender não se enquadrarem na definição de máquina, equipamento ou edificações, desconsiderando, contudo, tratar-se de equipamento de engenharia altamente complexo que garante o transporte do gás.

Por outro lado, este Conselho já entendeu pela possibilidade de se enquadrar o conceito de duto como prédio:

“DUTOS E TERMINAIS. ACESSÃO AO SOLO. AQUISIÇÃO DE NATUREZA DE PRÉDIO.

Por incorporarem-se ao solo para sua utilização, os dutos e terminais têm natureza de prédio para fins de inclusão na sistemática de creditamento das contribuições não-cumulativas (cf.

Acórdão nº 3402-002.923, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária).”

(Ac. 3301-010.371, de 22/06/2021).

Além disso, é inegável, também sob a mira da essencialidade e importância no processo produtivo da recorrente, a caracterização do gasoduto como insumo da sua atividade, o que permite a tomada de crédito também por se enquadrar no inciso II do mesmo art. 3º, nos termos da argumentação já desenvolvida no item anterior.

h) Das despesas com Contrato de Capacidade de Transporte — Ship or Pay

(...)

Primeiramente, deve-se ter em conta que os créditos sob tal rubrica sua foram tomados pela recorrente na qualidade de insumos, uma vez que, sem esses gastos, **inviabilizado estaria o escoamento do gás natural**, já que: (i) para escoar a produção, a recorrente necessita da malha dutoviária de terceiros; e (ii) o pagamento do preço pela contratação da malha para escoamento compreende, obrigatoriamente (haja vista as normas da ANP já mencionadas pela recorrente e reconhecidas no acórdão recorrido), a inserção dessa taxa, que nada mais é do que uma parte do preço.

(...)

Obviamente que ao se dedicar a produzir e comercializar o produto, inúmeros compromissos são firmados pela recorrente com os seus clientes, dentre os quais o de garantir o abastecimento ininterrupto e, por vezes, imediato do gás.

Ou seja, essa é a particularidade primeira e única que precisa ser considerada por este Colegiado para se compreender a imprescindibilidade da cláusula de ship or pay para o desenvolvimento do negócio da recorrente.

Sensível a isto, a própria ANP estabeleceu normas específicas sobre o tema, notadamente sobre os contratos de transporte, os quais, por força das exigências legais, quase não possuem margem para maiores negociações.

(...)

No entanto, o fato do seu pagamento ser feito de forma destacada não desvirtua a sua natureza de parcela do preço pelo transporte do gás natural, cuja essencialidade e relevância para a atividade da recorrente é notória.

Neste ponto, deve-se considerar que a própria Receita Federal passou a ou admitir expressamente que despesas decorrentes de exigência de normas legais 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:

(...)

i) Serviços de alimentação e hotelaria marítima

A DRJ mantém a glosa dos créditos correspondentes aos gastos com alimentação e hotelaria da rede offshore (em unidades marítimas) da recorrente, amparando-se no art. 176 da IN RFB 2121/2022 e no Parecer Normativo COSIT 5/2018.

(...)

Não se pode esquecer que essa obrigação da recorrente decorre da previsão no artigo 3º, III e artigo 4º, I da Lei nº 5.811/72 que disciplina o regime de trabalho dos empregados da atividade de exploração, perfuração, produção e refino de petróleo, industrialização de xisto, indústria petroquímica e transporte de petróleo e seus derivados:

(...)

Outrossim, uma vez demonstradas a essencialidade e a relevância das despesas em questão, conclui-se inevitavelmente pelo seu enquadramento na previsão legal contida no inciso II do artigo 3º de ambas as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

j) Serviços tidos como não utilizados na produção

Neste item, a fiscalização glosou os créditos correspondentes a gastos com informática, limpeza de estabelecimentos, consultoria técnica e desenvolvimento de projetos, agenciamento de transporte, serviços aduaneiros e portuários.

Tais glosas, contudo, devem ser examinadas por este Conselho e revertidas, por força do princípio da verdade real.

Em todas elas, verifica-se que a fiscalização **deixou de analisar o caso concreto do processo**, que diz respeito aos gastos feitos por uma empresa cuja atividade se concentra na exploração e produção de óleo e gás em alto mar.

(...)

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

(...)

l) Arquivamento de dados sísmicos

O Arquivamento de dados sísmicos acórdão recorrido manteve a glosa dos créditos relativos aos gastos com arquivamento e cessão de uso de dados sísmicos por entender que o fato de não serem exclusivos à recorrente, não teriam natureza de serviço prestado, não se enquadrando no conceito de insumo.

A distinção realizada no presente julgamento, contudo, não encontra fundamento legal e não retira o caráter de essencialidade e relevância do gasto para a atividade da recorrente.

Conforme já demonstrado na manifestação de inconformidade, o levantamento e a interpretação de dados sísmicos são atividades próprias das 757/2018 concessionárias do direito de exploração e produção de petróleo e gás (Resolução ANP e Resolução ANP 11/2011, vigente no período fiscalizado), necessários para o alcance do seu objeto social, razão pela qual se enquadram no conceito legal de insumo para fim de tomada de crédito.

Ao final a recorrente pugna que:

a) seja determinada a imediata restituição do indébito já reconhecido pelo acórdão recorrido, reformando-se, assim, a parte do julgado de primeira instância relativa ao abatimento desse valor reconhecido do valor apurado por meio de fiscalização extemporânea, informal e ilícita; e)

b) por fim, o provimento ao presente recurso , com o reconhecimento da integralidade do indébito declarado e o deferimento de sua restituição.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Márcio José Pinto Ribeiro**, Relator

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade portanto dele tomo conhecimento.

2 PRELIMINAR

Nessa análise do pleito da Recorrente, serão observados os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II, em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

2.1 AUSÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL PARA REVISAR O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E ABATER INDÉBITO RECONHECIDO/ DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Alega o recorrente que:

(...)

Ora, se não houve lançamento fiscal, nos termos do art. 142 do CTN, a retificar o valor da obrigação tributária declarada pelo contribuinte, e tendo transcorrido o prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN para providenciar o lançamento de ofício, não pode a fiscalização tributária negar a restituição de indébito por ela reconhecido por entender que esse indébito seria absorvido por uma suposta diferença de tributo não paga pelo contribuinte.

(...)

Assim, não é legítimo ao Fisco, na fiscalização de indébito requerido pelo contribuinte, levantar questões estranhas ao surgimento desse indébito que não foram levantadas no quinquênio legal.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

Decadência

Postula a contribuinte pela ocorrência de decadência, pois a autoridade tributária refez toda a base de cálculo da contribuição no período de novembro de 2012 “no sentido de fazer exercer, por via transversa, o lançamento tributário, constante no art. 142 do CTN”. Entende que o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN (homologação tácita após 5 anos), já expirara, alegando que “o trabalho de fiscalização foi além da retificação feita pela requerente que resultou no pagamento a maior...”.

Neste aspecto, esclareça-se de plano que de fato o decurso do prazo decadencial impede a formalização do lançamento para constituição de crédito tributário. No entanto, a verificação da base de cálculo das contribuições não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, pois deve ser feita, também, no âmbito da análise, entre outras hipóteses, com vistas a apuração de pagamento a maior ou indevido que justifique a restituição do indébito tributário.

Assim, quando constatadas ocorrências que reduzem a base de cálculo das contribuições, no caso em tela dos créditos da não-cumulatividade, cabe a autoridade tributária apurar o crédito, perquirir os efeitos de possíveis retificações e compensações, ajustar o saldo porventura existente e, por consequência, ajustar o valor devido a título de Cofins e PIS.

Nesse sentido, a decadência é, pois, conceituada como o perecimento de um direito, não exercitado, durante certo lapso de tempo. É prevista no Direito Tributário para encerrar o poder-dever da Administração de formalizar o crédito tributário por intermédio do lançamento, pondo fim à relação jurídica material surgida entre o contribuinte e o Estado com a ocorrência do fato gerador.

A atividade de lançamento, por sua vez, é definida pelo art. 142 do Código Tributário Nacional como o “procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da

obrigação correspondente; determinar a matéria tributável; calcular o montante do tributo devido; identificar o sujeito passivo, e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Face ao exposto, infere-se que a decadência tributária é específica de um determinado fato gerador, trazendo como consequência para o Fisco, e unicamente isto, a perda da oportunidade de formalizar a correspondente exigência, tendo em vista o término do prazo estabelecido pela legislação. Isso porque, conforme dispõe o art. 173 do CTN, o que se extingue é “o direito de a

Fazenda Pública constituir o crédito tributário”, permanecendo inalterados os demais poderes conferidos ao Fisco, como, por exemplo, as prerrogativas para verificar as declarações entregues pelo sujeito passivo, bem como a correção de sua escrita contábil e fiscal, em relação a ocorrências que, por sua natureza, devem afetar fatos geradores futuros.

Relembre-se que, por meio do despacho decisório ora contestado, não houve constituição de crédito tributário em relação ao ano-calendário de 2012, mas tão-somente o indeferimento de pedido de restituição de pagamento a maior ou indevido.

Pela própria natureza do pedido de restituição, por ser uma solicitação, há necessidade de ser emitida uma decisão administrativa explícita, nunca tácita, como exige o art. 48 da Lei nº 9.784/1999:

“Art. 48. A Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência.”

Assim, injustificáveis se mostram as objeções da interessada em relação à possibilidade de análise da base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade no caso presente.

Nesse sentido o voto do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator no acórdão 3301-014.675 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA com o qual concordo e transcrevo excerto:

Ausência de autorização legal para revisar o lançamento tributário e abater indébito reconhecido e decadência quanto à reapuração de fevereiro de 2015

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.

Entende-se acertado o acórdão recorrido pelo que se adota seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

2.2 DA VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA À LEGALIDADE

Alega a recorrente que:

(...)

Feitas essas considerações, verifica-se que o despacho decisório não encontra respaldo legal, assim como o acórdão ora recorrido, eis que infringe as normas contidas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

Desta feita, ao rejeitar o critério interpretativo estabelecido pelo Colendo STJ quando se debruçou sobre a regra legal acima referida, sob o frágil argumento de que referida decisão não vincularia a instância administrativa, o que se vê, em verdade, é que tanto a autoridade fiscal quanto a DRJ negam vigência às regras constantes dos arts. 3º, II, 10.637/2002 e 10.833/2003 ao interpretá-las de maneira diversa daquela fixada pelo Colendo STJ que, segundo se extrai, é o responsável por delimitar o adequado alcance das leis strito sensu.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

(...)

Antes de adentrarmos nas demais alegações elencadas na presente manifestação é mister esclarecer que, o critério da essencialidade adotado pelo STJ tem como consequência uma análise pormenorizada, caso a caso, perquirindo-se o processo produtivo a fim de descortinar tudo aquilo que possa demonstrar uma relevância para aquela atividade empresarial.

Todavia, cabe reconhecer que a decisão proferida pelo STJ, no REsp nº 1.221.170 PR, em sede de recursos repetitivos, cinge-se aos créditos vinculados à aquisição de insumos, não alcançando outras formas de creditamento. Isso porque aquela decisão vinculante do STJ restringe-se à apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, sem abarcar outras hipóteses de creditamento.

Logo, imperioso reconhecer que a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, tais como depreciação de máquinas e equipamentos, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

Significa dizer, portanto, que a necessidade ou a imprescindibilidade não são os únicos critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. Necessário ainda que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

No Relatório Fiscal é informado que “para o exame da condição de insumo dos bens adquiridos para fins de crédito das contribuições com base no inciso II dos artigos 3 os das Leis nos 10.833/03 e 10.637/02, observou-se a decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, vinculante para a RFB, nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018” (tópico III – Da Legislação Aplicável).

Feitas tais considerações passaremos ao caso em de que trata a presente manifestação de inconformidade.

Nesse sentido o voto do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator no acórdão 3301-014.675 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA com o qual concordo e transcrevo excerto:

(...)

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 SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o

comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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 aceção 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 determinado 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 aceção 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 ampliadora 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.

(...)

Não se vislumbra a alegada ilegalidade no sentido de que tenha sido rejeitado o critério interpretativo estabelecido pelo Colendo STJ quando se debruçou sobre a regra legal acima referida sob o argumento de que referida decisão não vincularia a instância administrativa. Porém que que na aplicação do REsp 1.221.170/PR quanto a acepção de insumos dever-se ia verificar sua vinculação ao processo produtivo e que a Lei estabeleceu outros créditos e não somente créditos de insumos objeto do REsp 1.221.170/PR.

Assim passa-se à análise das glosas objeto do recurso voluntário onde serão observados os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II, em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3 MÉRITO

3.1 AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

Alega a recorrente que:

(...)

Nota-se, portanto, que na medida em que as receitas sobre as quais a recorrente depositou o cálculo dos créditos glosados pela fiscalização foram efetivamente tributadas (bem como a receita dos produtos originados dessa produção), e uma vez que tais itens participaram efetivamente da sua atividade econômica, sendo ela imprescindível para que a própria atividade econômica analisada, salta aos olhos o fato de que a glosa imposta está a violar todos os dispositivos legais e infralegais pertinentes.

Assim, a glosa dos referidos créditos deve ser revertida, com a reforma do acórdão objeto do presente recurso voluntário.

O relatório fiscal indicou as glosas no demonstrativo A3:

Quanto às demais notas fiscais relacionadas no Anexo do TIF25, glosaram-se os créditos relativos às aquisições para compor o ativo imobilizado, pela falta de recolhimento das contribuições sobre tais aquisições, conforme disposto nesses próprios documentos de base.

O Demonstrativo A.3 relaciona as operações de aquisição sem incidência das contribuições, bem como os ajustes promovidos na base de cálculo dos registros F130 referentes a essas notas fiscais, mormente porque algumas dessas notas fiscais são correlatas a registros com descrição NUM_IMOB e, conforme já esclarecido, tais registros referem-se a um conjunto de notas fiscais de aquisição de bens e serviços para acréscimo de valor ou partes de um ativo imobilizado.

Consta do acórdão recorrido:

Aquisições não sujeitas ao recolhimento das contribuições (itens VI.3 e XIII)

No Relatório Fiscal que analisou o direito creditório do contribuinte, verificamos duas ocorrências de aquisições de bens sem efetivo recolhimento das contribuições:

- item VI.3 (aquisições de bens para incorporação ao ativo imobilizado); e
- item XIII (bens utilizados como insumo)

Em ambos os casos as glosas foram motivadas pela vedação prevista no inciso II do §2º do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

No curso da fiscalização a empresa alegou em relação ao apurado no item VI.3 que “não teriam sido objeto do reprocessamento, ou retificação, que teria dado origem aos pedidos de restituição, porquanto ela não teria encontrado em seus sistemas qualquer informação a respeito de seus respectivos lançamentos”. As notas fiscais que alicerçaram tais aquisições dispunham informação diversa de suas alegações, vez que emitidas pelos fornecedores com os CST 06, 08 e 09 (alíquota zero, não-incidência ou suspensão).

Ainda no decorrer do procedimento fiscal, em resposta à intimação relativa ao item XIII¹, a empresa alegou “erro de forma” na emissão dos documentos fiscais, visto que “as operações em questão teriam sido tributadas e que, assim, não haveria razão para a emissão das notas fiscais com CST 08 – OPERAÇÕES SEM INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES”.

Já em sua manifestação de inconformidade a Requerente alega genericamente em relação à aquisição de bens para insumos sem incidência das contribuições (item II.a da peça de defesa), que tal vedação se daria apenas no caso de aquisição de produto com alíquota zero e saída posterior (venda da produção ou revenda) também com alíquota zero. Não haveria restrição quando a saída é tributada.

Não assiste razão à interessada.

A única exceção à vedação do inciso II do §2º do art. 3º acima transcrito seria no caso de isenção, quando o produto adquirido com isenção fosse tributado na venda (saída):

(...) **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.

Não é o caso das glosas aqui abordadas, que referem-se a alíquota zero, não incidência ou suspensão. Tanto que o legislador procurou deixar claro em lei posterior que quando houver tributação na aquisição, o contribuinte pode manter o crédito mesmo quando a saída não for tributada.

Lei 11.033/2004

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Note-se que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, utiliza o vocábulo **“manutenção”** dos créditos a que se refere. Ora, o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, exclui o direito de crédito na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, não há crédito a ser mantido na venda desses produtos.

Em outras palavras, só se mantém aquilo que se tem.

Reforça o sobredito o fato de que tanto a Medida Provisória nº 206, de 2004, quanto a Lei nº 11.033, de 2004, contêm cláusula de revogação (arts. 18 e 24, respectivamente) e, em nenhuma delas, foi mencionado como estando sendo revogado o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Também não há de se aplicar o princípio segundo o qual a lei posterior revoga a anterior com ela incompatível, tendo em vista que não há incompatibilidade entre

o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

O primeiro desses dispositivos (§ 2º, II do art. 3º das citadas Leis) contém uma regra estabelecendo hipótese em que não são cabíveis créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, tendo em vista o modelo de não-cumulatividade dessas contribuições adotado pelo legislador em nosso País.

O segundo (art. 17 da Lei nº 11.033/2004) visa reforçar a desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre produtos cujas receitas de vendas já eram anteriormente exoneradas dessas contribuições (atendendo a diretrizes de políticas econômicas e sociais³), possibilitando que, além da exoneração direta, sejam calculados créditos sobre custos, encargos e despesas – observado, é claro, o requisito de que os créditos dos insumos utilizados na produção sejam originalmente admitidos pela legislação.

Para melhor entendimento, elaboramos o esquema abaixo para ilustrar o mandamento do art. 17 da Lei nº 11.033/2004:

(...)

Nesse sentido o voto do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator no acórdão 3301-014.675 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA com o qual concordo e transcrevo excerto:

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.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.2 AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS PARA ATIVO IMOBILIZADO CONSTRUÍDO PELO CONTRIBUINTE

Alega a recorrente:

(...)

Neste ponto, cumpre observar que o trabalho da fiscalização se limitou a glosar os gastos em questão de forma generalizada e com base unicamente em argumentação jurídica. Assim a contribuinte não fora suscitada a fazer qualquer outra prova no processo quanto a estes gastos, contrariamente ao que fora afirmado pela DRJ no acórdão recorrido.

Sendo assim, caso este Conselho entenda pela necessidade de qualquer comprovação adicional no presente item, requer seja determinada a realização de diligência para apuração de fatos adicionais que não foram considerados no âmbito do trabalho de fiscalização do presente pedido de restituição.

Outrossim, seja como insumos, seja como manutenção, os gastos em análise são dedutíveis como créditos de PIS e de COFINS, o que deve ser revisto no presente recurso.

Consta do acórdão recorrido:

Aquisições de bens e serviços para ativo immobilizado construído pelo próprio contribuinte (item VI.2)

A fiscalização identificou que a empresa se apropriou de forma integral dos valores de aquisição de ativos em um único desconto, embora a maioria deles sequer pode ser caracterizada propriamente como máquinas e equipamentos:

Além disso, determinou-se que não se aplica aos mesmos o disposto no art. 1º da Lei nº 11.774/2008⁴, isto porque tais immobilizados foram construídos pela PETROBRAS ao longo de anos. Entre os serviços adquiridos incluem-se fornecimento de materiais e equipamentos, projeto, comissionamento, mobilização, desmobilização, construção civil, montagem, preservação, condicionamento, testes, assistência técnica e treinamentos.

Além disso, determinou-se que não se aplica aos mesmos o disposto no art. 1º da Lei nº 11.774/2008³, isto porque tais immobilizados foram construídos pela PETROBRAS ao longo de anos. Entre os serviços adquiridos incluem-se fornecimento de materiais e equipamentos, projeto, comissionamento,

mobilização, desmobilização, construção civil, montagem, preservação, condicionamento, testes, assistência técnica e treinamentos.

Destarte, a única possibilidade de creditamento nesse caso seria a prevista no inciso VI e § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03:

(...)

Dessa forma, foram feitos ajustes nos valores de depreciação na base de cálculo mensal do crédito das contribuições, decorrente da necessária alteração no número de parcelas a apropriar.

Em sua defesa a Requerente pugna pela desconstituição da glosa, visto entender que tais despesas consistem em gastos incorridos diretamente na realização de grandes manutenções de seu complexo parque industrial, pois seriam na verdade despesas na aquisição de insumos, na medida em que são serviços indispensáveis para a consecução do seu objeto social, embora estejam registrados em conta do ativo imobilizado, gerando créditos de PIS e Cofins, nos termos dos incisos II e VI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Cita a Solução de Consulta COSIT 59/2021, que daria amparo a sua pretensão.

(...)

Primeiramente, cumpre esclarecer que em relação aos bens imobilizados construídos pela própria empresa, e cujo crédito relativo à depreciação foi recalculado pela fiscalização, não houve glosa para o período em análise. Tampouco houve apresentação de contestação pela interessada.

Já em relação aos serviços empregados aos ativos construídos, que a empresa defende terem aumentado sua vida útil, verificou-se diversos serviços que não tem relação direta com um máquina e equipamento, como por exemplo: projeto, comissionamento, mobilização, desmobilização, montagem, preservação, condicionamento, testes, assistência técnica e treinamentos.

A Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, que consolidou a legislação das contribuições (PIS/Cofins) assim determinou em relação ao crédito de insumos:

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:

(...)

VII - **bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado** utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens

destinados à venda ou de prestação de serviços **cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;**

(...)

Ainda que se possa admitir que peças e materiais, além de serviços de manutenção, sejam admitidos como insumo, no caso em tela, não restou comprovado como tais serviços aumentaram a vida útil do bem do ativo em até um ano apenas. Conforme relação colacionada no início desse item, tratam-se de gasodutos, e outras instalações complexas como unidades de tratamento, sistemas de linhas, sistema de distribuição de água, etc.

Por oportuno, podemos ainda trazer à colação a Solução de Consulta Cosit nº 78/2017:

(...)

A exigência por certeza e liquidez impressa na legislação⁴ se explica pelo fato de que são valores retirados dos cofres do tesouro nacional, logo, o ônus da prova se inverte, pois é o contribuinte que afirma possuir crédito, devendo dispor de toda prova documental para comprová-lo.

No âmbito do Código do Processo Civil – CPC, Lei nº 13.105/2015, encontra-se no artigo 373 um importante preceito que define uma regra fundamental para a compreensão do sistema adotado pelo legislador nacional:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Pelo exposto, não vejo como reverter as glosas e realocações de créditos relativos à depreciação de ativos imobilizados, conforme efetuados pela fiscalização nesse item.

Nesse sentido o voto do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator no acórdão 3301-014.675 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA com o qual concordo e adoto como razão de decidir e do qual transcrevo excerto:

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. 29/30)

“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, pugnano 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:

[...]

Cumpre 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 DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

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

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

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

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:

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.3 AFRETAMENTO DE AERONAVES E EMBARCAÇÕES

Alega a recorrente:

(...)

A DRJ desconsiderou, contudo, que não existe atividade de exploração petróleo sem o emprego de embarcações que, na espécie em análise, foram afretadas pela contribuinte.

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

(...)

Consta do acórdão recorrido:

Contratos de Afretamento de Embarcações e Aeronaves e de Locação de Embarcações (itens VII, VIII e IX)

(...)

No caso concreto, a legislação traz benefício especificamente direcionado para o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos e para a contraprestação do arrendamento mercantil. Sendo assim, por falta de referência expressa no dispositivo legal, não se pode cogitar que o benefício abranja outros valores que não os que se refiram aos referidos bens e à natureza mercantil do arrendamento. Não se pode ampliar o alcance da norma.

Percebe-se também a pretensão do sujeito passivo em estender os efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos.

(...)

Em outras palavras, a necessidade ou a imprescindibilidade não são por si sós critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados, e esse não é o caso das despesas do contribuinte aqui tratadas.

Por outro lado, como vimos, a contribuinte também defende a tese de que, numa conceituação mais ampla, tais despesas geram direito ao creditamento da contribuição, sob a rubrica de "aluguel", a teor do que dispõe o art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003.

Tais argumentos não devem prosperar, uma vez que, como já exposto em outro momento, a espécie não comporta a amplitude pretendida pela Impugnante. O art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, não trata de rol exemplificativo, mas sim exaustivo.

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

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

Quanto à tentativa do contribuinte de pleitear o crédito como serviço (insumo) e frete, previstos nos incisos II e IX do art. 3º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, também não merece prosperar, visto que transporte de passageiros não é frete, e seu enquadramento como insumo também não é admitido pela administração tributária, visto que o serviço não é empregado na produção, mas utilizado para viabilizar a mão de obra da empresa:

Em sentido diverso o voto do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator no acórdão 3301-014.675 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA com o qual concordo e adoto seus fundamentos como razão de decidir. A seguir transcrevo excerto:

Despesas de afretamento de dutos, aeronaves e embarcações

(...)

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 INTERMEDIÇÃO 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 fungível¹ (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) RECDO.(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 Arnoldo 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 conjura 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. Conseqüentemente, 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 DOCUMENTO VALIDADO 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 al]. - 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:Servico, 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 (prestacao de servicos de direito civil) como outras atividades: v.g.: locacao de bens moveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversoes publicas, cessao de direitos, deposito, execucao de obrigacoes de nao 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 DOCUMENTO VALIDADO contratos que ensejam obrigações tanto de fazer como de dar, cuja natureza é 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. 2010) (Produção de efeito) (Redação dada pela Lei nº 12.249, de § 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 Uruguaí 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 alcançada 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.

Aprecio.

Assiste razão à recorrente.

3.4 ALUGUEL DE DUTOS E GASODUTOS

Alega a recorrente

(...)

Por outro lado, este Conselho já entendeu pela possibilidade de se enquadrar o conceito de duto como prédio:

“DUTOS E TERMINAIS. ACESSÃO AO SOLO. AQUISIÇÃO DE NATUREZA DE PRÉDIO.

Por incorporarem-se ao solo para sua utilização, os dutos e terminais têm natureza de prédio para fins de inclusão na sistemática de creditamento das contribuições não-cumulativas (cf.

Acórdão nº 3402-002.923, 4º Câmara/2º Turma Ordinaria).”

(Ac. 3301-010.371, de 22/06/2021).

(...)

Além disso, é inegável, também sob a mira da essencialidade e importância no processo produtivo da recorrente, a caracterização do gasoduto como insumo da sua atividade, o que permite a tomada de crédito também por se enquadrar no inciso II do mesmo art. 3º, nos termos da argumentação já desenvolvida no item anterior.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

Aluguel de Dutos e Gasodutos (item X)

Seguindo o mesmo entendimento do aluguel de embarcações e aeronaves, a Autoridade Fiscal glosou os créditos relativos a aluguel de dutos de transporte de gás liquefeito de petróleo (contrato celebrado com a Transportadora Associada de Gás S/A – TAG).

A Requerente defende que “deve-se considerar que os dutos são equipamentos necessários ao transporte da produção da requerente, razão pela qual se enquadram no permissivo do inciso IV do art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003”. E ainda, “sob a mira da essencialidade e importância no processo produtivo da requerente, a caracterização dos dutos como insumos da sua atividade, o que permite a tomada de crédito também por se enquadrar no inciso II do mesmo art. 3º”.

Os mesmos argumentos foram apresentados em relação aos gasodutos (item II.j da manifestação de inconformidade).

Novamente não assiste razão à interessada.

De pronto se descarta a tentativa de enquadrar tais créditos como insumo, posto que o contrato em análise não é de prestação de serviço, mas de fornecimento do objeto em si, o duto.

O Relatório Fiscal corretamente entendeu que o duto não é máquina ou equipamento, posto que se refere à instalação de transporte de GLP. E a legislação correlata à atividade de produção e distribuição de combustíveis assim também os define:

Lei nº 9.478/1997

Art. 58. Será facultado a qualquer interessado o uso dos dutos de transporte e dos terminais marítimos existentes ou a serem construídos, com exceção dos terminais de Gás Natural Liquefeito - GNL, mediante remuneração adequada 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 11.909, de 2009)

§1º A ANP fixará o valor e a forma de pagamento da remuneração adequada 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 11.909, de 2009)

§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.

O próprio contrato firmado traz em suas cláusulas a definição dos dutos como instalações para a passagem do GLP (contrato RIO SOLIMÕES II (ORSOL II), cláusulas 2.2; 4.1; 7.1 e 7.2)

Além disso, os dutos e gasodutos não se enquadram no conceito de edificações, pois caso assim desejasse o legislador teria relacionado no texto normativo a referência expressa a bens dessa natureza. Logo, pretende, a recorrente, a seu próprio juízo e sem fundamentação legal, dar extensão maior aos conceitos estabelecidos na legislação.

Não é demais reprimir que a legislação tratou de discriminar os bens e as operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento, como pretende a recorrente, em relação a todos os custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003).

Com efeito, não é o aluguel de qualquer tipo de instalação a que a lei alude como despesa apta a gerar crédito, mas tão somente o aluguel da edificação do tipo prédio ou ao aluguel de máquinas e de equipamentos, e os dutos e terminais, não obstante se constituírem instalações utilizadas pelo Contribuinte no desempenho de sua atividade, não são edificações do tipo prédio, nem mesmo podem ser classificados como máquinas/equipamentos, para cujas despesas de aluguel a lei trouxe a possibilidade de creditamento.

Faz-se mister repisar que a necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados, e esse não é o caso das despesas do Contribuinte relativas ao aluguel de oleodutos e terminais, de forma que esses valores também foram corretamente glosados.

Nesse sentido o voto do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator no acórdão 3301-014.675 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA com o qual concordo e transcrevo excerto:

Despesas de afretamento de dutos, aeronaves e embarcações

(

Quanto ao afretamento de dutos, esclarece que não houve apreciação pela DRJ acerca da matéria, razão pela qual apenas ratifica os argumentos dispendidos na manifestação de inconformidade, os quais caminharam no sentido de que dutos seriam equipamentos necessários ao transporte da produção da recorrente, razão pela qual se enquadrariam no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 ou como insumos, nos termos do inciso II do referido artigo.

Inicialmente, quanto à afirmação de que a DRJ não apreciou a matéria “aluguel de dutos”, equivoca-se a recorrente. Nos parágrafos 90 a 105, houve a seguinte apreciação:

Aluguel de dutos

90. Ocorreu a glosa de créditos vinculados ao aluguel de dutos, pois a fiscalização entendeu que somente o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos poderiam gerar créditos não cumulativos.

91. Em oposição, o contribuinte argumenta que os dutos seriam equipamentos necessários ao transporte da produção, cita decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (acórdão 3301-010.371) que equipara os dutos a prédios. Por fim, defende que esses gastos seriam essenciais e passíveis de serem considerados insumos.

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.

105. Por fim, quanto à tentativa de equiparar os gastos em tela a insumos, não se pode dar razão ao contribuinte, conforme já explanado anteriormente. “

Não tendo a recorrente feito novas alegações, ratifico a decisão recorrida em seus próprios termos.

Entende-se acertado o acórdão recorrido pelo que se adota seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.5 DAS DESPESAS COM CONTRATO DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE-SHIP OR PAY

Alega a recorrente

(...)

Primeiramente, deve-se ter em conta que os créditos sob tal rubrica sua foram tomados pela recorrente na qualidade de insumos, uma vez que, sem esses gastos, **inviabilizado estaria o escoamento do gás natural**, já que: (i) para escoar a produção, a recorrente necessita da malha dutoviária de terceiros; e (ii) o pagamento do preço pela contratação da malha para escoamento compreende, obrigatoriamente (haja vista as normas da ANP já mencionadas pela recorrente e reconhecidas no acórdão recorrido), a inserção dessa taxa, que nada mais é do que uma parte do preço.

(...)

Ocorre que essa fórmula criada pela DRJ, de uma simplicidade frívola, não corresponde ao contrato que se analisa.

Primeiro porque 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 o é o que consta tanto dos contratos firmados pela recorrente como também da norma que os disciplina, qual seja, a Resolução ANP 15/2014.

Segundo porque, ao contrário do entendimento da fiscalização e da DRJ, ship or pay é um pagamento por capacidade de transporte. Não é um pagamento pela ociosidade do duto, mas uma **remuneração pela estrutura** que está sendo disponibilizada (e garantida) ao contratante (“investimentos relacionados a Capacidade de Transporte”, no texto da Resolução ANP 15/2014).

Consta do acórdão recorrido:

Segundo o Relatório Fiscal, vinculado ao despacho decisório, verificou-se que na apuração de créditos de insumos foi consignada no Bloco F100, despesas com aquisição de serviços cuja descrição foi informada como “Transp. Prod. Terminas/dutos SHIP or PAY”.

Nas palavras da fiscalização, ship or pay são contratos em que o contratante assume a obrigação de pagar um valor mínimo ainda que a entrega efetiva do bem, produto ou serviço não se concretize. Firma que quando o sujeito passivo paga despesas de transporte de produtos por terminais na modalidade “Ship por Pay”, na verdade pagou por serviço efetivamente não prestado, pois não houve transporte de carga com custo de frete incluso, inexistindo previsão legal para tomada de crédito de PIS/Cofins sobre fretes, pois o custo do frete passa a ser dedutível quando incluso no custo de bens, produtos e serviços adquiridos para produção de bens e prestação de serviços.

Dessa forma, procedeu-se à glosa dos créditos descontados a esse título para fins de apuração do pedido de restituição, alterando a base de cálculo do crédito da não cumulatividade.

Segundo a empresa, SoP é um encargo de capacidade de transporte. Um dos componentes da tarifa paga pelo serviço de transporte e não o objeto da contratação em si.

Nesse aspecto, utilizaremos neste voto o entendimento firmado pela 17ª Turma de Julgamento da DRJ07 no **Acórdão nº 12-109.764**, em sessão de 21 de agosto de 2019, do mesmo contribuinte (Petróleo Brasileiro SA-PETROBRAS), no processo nº **16682.720836/2018-70**, de onde os contratos utilizados neste período de apuração são os mesmos, verbis:

(...)

Pela análise dos contratos acima exemplificados verificamos:

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

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

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

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

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

(...)

Dessa forma, entendemos como corretas as glosas efetuadas sobre os encargos de reserva de transporte (ship or pay) efetuados pela fiscalização.

Em sentido diverso do acórdão recorrido o voto do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator no acórdão 3301-014.675 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA com o qual concordo e transcrevo excerto:

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 extrai 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 nº10.833/03 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.

Aprecio.

Assiste razão à recorrente.

3.6 SERVIÇOS TIDOS COMO NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO / SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO E HOTELARIA MARÍTIMA

Alega a recorrente:

(...)

A DRJ mantém a glosa dos créditos correspondentes aos gastos com alimentação e hotelaria da rede offshore (em unidades marítimas) da recorrente, amparando-se no art. 176 da IN RFB 2121/2022 e no Parecer Normativo COSIT 5/2018.

(...)

Não se pode esquecer que essa obrigação da recorrente decorre da previsão no artigo 3º, III e artigo 4º, I da Lei nº 5.811/72 que disciplina o regime de trabalho dos empregados da atividade de exploração, perfuração, produção e refino de petróleo, industrialização de xisto, indústria petroquímica e transporte de petróleo e seus derivados:

(...)

Neste item, a fiscalização glosou os créditos correspondentes a gastos com informática, limpeza de estabelecimentos, consultoria técnica e desenvolvimento de projetos, agenciamento de transporte, serviços aduaneiros e portuários.

Tais glosas, contudo, devem ser examinadas por este Conselho e revertidas, por força do princípio da verdade real.

Em todas elas, verifica-se que a fiscalização deixou de analisar o caso concreto do processo, que diz respeito aos gastos feitos por uma empresa cuja atividade se concentra na exploração e produção de óleo e gás em alto mar.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

Nesse tópico, a fiscalização glosou itens que não se amoldam ao conceito de insumo, visto que são utilizados em atividades diversas das produção de bens ou da prestação de serviços. Foram divididos nos seguintes subtópicos:

XIV.1 Dispêndios para a viabilização da atividade da mão de obra Treinamento e Avaliação / Serviço de Resgate Aeromédico

XIV.2 Dispêndios com Informática RECARGA DE CARTUCHO HPC 3909A

XIV.3 Dispêndios com limpeza de estabelecimentos Decapagem, Limpeza Industrial, Limpeza Estabelecimento, etc

XIV.4 Dispêndios relativos à consultoria desenvolvimento de projetos

Projeto civil, elétrico, portuário, tubulações, programação, etc.

XIV.5 Dispêndios relativos a agenciamento de transporte

XIV.6 Dispêndios relativos a serviços aduaneiros Desembarço Aduaneiro

XIV.7 Dispêndios relativos a serviços portuários Rebocadores portuários e serviços

O manifestante informa que nos termos da Lei nº 5.811/1972 é obrigado a fornecer alimentação gratuita e alojamento aos empregados lotados nas plataformas de exploração de petróleo, para tanto, contratou serviços de

hotelaria marítima que seriam indispensáveis para a manutenção de sua atividade e deveriam ser caracterizados como insumos.

Nesse diapasão, pretende a defesa considerar tais serviços como sendo insumos em decorrência de imposição legal.

A Lei nº 5.811/1972 dispôs sobre o regime de trabalho dos empregados nas atividades de exploração, perfuração, produção e refinação de petróleo, e determinou obrigações a serem cumpridas pelo empregador, entre elas, o fornecimento de alimentação e alojamento, quando da aplicação do regime de revezamento:

(...)

Portanto, é inegável que a Petrobrás deve fornecer alojamento e alimentação aos empregados submetidos ao regime de revezamento.

Por outro lado, o STJ ao analisar o Recurso Especial 1.221.170/PR concluiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, este identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

No caso, o serviço de fornecimento de alimentação e alojamento não integra o processo de produção, seja por qual ângulo se analise a questão, ao revés, trata-se de uma obrigação de cunho trabalhista ao qual se submete a Petrobrás no papel de empregador e que poderia muito bem ser cumprida por funcionários contratados pela própria Petrobrás.

Nesse sentido, destaco o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018:

(...)

Conclui-se que não tem razão o contribuinte.

Não foram apresentadas manifestações contrárias aos demais serviços relacionados no item XIV do Relatório Fiscal, portanto em relação às demais glosas e retificações efetuadas pela fiscalização, consideramos também confirmadas, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF)¹⁵.

Consta do relatório fiscal:

Outrossim, a verificação da higidez da apropriação desses créditos requer a comprovação do efetivo gasto/dispêndio que compõe a base do crédito e **também de sua aplicação/destinação no processo produtivo**, condição sine qua non para sua convalidação.

A PETROBRAS apurou créditos na aquisição de serviços utilizados como insumos nas operações escrituradas no registro A100 e registro filho A170 de suas EFD-Contribuições.

Visando verificar a adequação dos registros em A170 à determinação legal para a possibilidade de apropriação do crédito sobre o dispêndio, procedeu-se a uma amostragem desses serviços adquiridos como insumo, a fim de submetê-los à apreciação pela PATROBRAS para que essa tivesse a oportunidade de complementar as informações já constantes do Bloco A, informando o setor e a linha de negócio de utilização do serviço, além de esclarecer a forma como o serviço é utilizado/consumido na produção de bens para venda ou na prestação de serviço, preenchendo as colunas indicadas no próprio Anexo I do TIF15.

(...)

As informações oferecidas no curso do procedimento fiscal serão oportunamente analisadas nos subtópicos a seguir, nos quais pontuaram-se, dentre as aquisições registradas no Bloco A e sobre as quais a PETROBRAS se creditou, aquelas consideradas não condizentes com o conceito de insumos, segundo o já mencionado Parecer Cosit/RFB nº 05/2018 e a jurisprudência administrativa exarada pelas Delegacias de Julgamento da RFB, procedendo-se à glosa dos créditos relativos aos gastos com a aquisição desses insumos, por não atenderem aos elementos normativos contidos no inciso II dos artigos 3ºs das Leis nos 10.833/03 e 10.637/2002:

(...)

XIV.1 Dispêndios para a viabilização da atividade da mão de obra:

TREINAMENTO E AVALIACAO

SERVICO DE RESGATE AEROMEDICO

A Aba 1 do Demonstrativo I relaciona as operações registradas nos registros A170 das EFD-Contribuições que foram objeto da glosa por não conferirem direito a crédito.

XIV.2 Dispêndios com Informática

É cediço que as linhas de negócio da PETROBRAS estão inseridas no mercado de combustíveis, sendo apenas de suporte suas atividades relacionadas à área de informática.

(...)

É incabível, portanto, o enquadramento dos dispêndios abaixo especificados ao conceito de insumos para fins de creditamento na hipótese normativa do inciso II dos artigos 3ºs das leis nos 10.637/02 e 10.833/03, como pretendido pela PETROBRAS:

RECARGA DE CARTUCHO HPC 3909A

Em resposta ao TIF15, a PETROBRAS esclareceu a natureza desse serviço nos seguintes termos: “Serviço de recarga de cartucho HPC 3909A - aqui cabe uma correção quanto a descrição do serviço prestado, tendo em vista que trata-se de contratos de equipes de suporte em informática para diversas unidades de apoio”³⁸.

A Aba 2 do Demonstrativo I relaciona as operações registradas nos registros A170 das EFD-Contribuições que foram objeto da glosa por não conferirem direito a crédito.

XIV.3 Dispêndios com limpeza de estabelecimentos

(...)

As informações prestadas pela PETROBRAS são inconclusivas, não permitindo aferir, de forma inequívoca, se o serviço em questão é aplicado diretamente sobre máquinas ou equipamentos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, sendo certo que recai sobre a PETROBRAS o ônus legal de comprovar a higidez do direito ao crédito por ela pleiteado.

É incabível, portanto, o enquadramento dos dispêndios com limpeza de estabelecimentos abaixo especificados ao conceito de insumos, para apropriação de créditos na hipótese normativa do inciso II dos artigos 3ºs das leis nos 10.637/02 e 10.833/03, como pretendido pela PETROBRAS:

DECAPAGEM /LIMPEZA QUI

LIMPEZA DE INDUSTRIAL

LIMPEZA EM ESTABELECIMENTO DA

SERVICO DE LIMPEZA E CONSTRUCA

A Aba 3 do Demonstrativo I relaciona as operações registradas nos registros A170 das EFD-Contribuições objeto de glosa por não conferirem direito a crédito.

(...)

XIV.4 Dispêndios relativos à consultoria técnica ou desenvolvimento de projetos

(...)

Da mesma forma, também não é possível o creditamento sobre despesas incorridas para desenvolvimento, detalhamento ou execução de projetos, porquanto, em última análise, se equivalem a serviços de assessoria ou consultoria técnica, não constituindo insumos de produção, conforme se depreende da Solução de Consulta COSIT nº 99024, de 10 de fevereiro de 2017, vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 07, de 23 de agosto de 2016, que considera os dispêndios incorridos para desenvolvimento de projetos como não passíveis de inclusão na base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS e da Cofins:

(...)

É incabível, portanto, o enquadramento dos dispêndios abaixo especificados ao conceito de insumos para fins de creditamento na hipótese normativa do inciso II dos artigos 3ºs das leis nos 10.637/02 e 10.833/03, como pretendido pela PETROBRAS:

CONSULTORIA E PROVIMENTO DE SO COORDENACAO DE PROJETOS P&D&E - ESTUDOS E PROJETOS TEC PLANEJAMENTO DE SERVICOS DE MANUTENCAO PROJETO CIVIL PROJETO DE DETALHAMENTO DE INSTRUMENTACA PROJETO DE INTERLIGACAO SUBMAR PROJETO DE POCO PROJETO E PROGRAMACAO DE FLUID PROJETO,FABR.MONT.MANUT.D/TUB ACESS.C/MA PROJETOS / ESTUDOS SUBMARINOS PROJETOS D/TERMINAIS MARITIMOS E TERREST PROJETOS DE INDUSTRIA NAVAL PROJETOS DE SISTEMAS ELETRICOS PROJETOS DE SIST. AUTOMACAO IN PROJETOS ELETRICOS PROJETOS ENGENHARIA DE AVALIAC PROJETOS OBRAS PORTUARIAS PROJETOS OLEODUTOS/GASODUTOS MARITIMOS PROJETOS SIST.PROCESS. PETROLE PROJETOS SISTEMA D/GERAC.E DISTRIB.VAPOR PROJETOS SISTEMA DE GAS NATURA PROJETOS SISTEMAS DE GERACAO D PROJETOS TUBULACOES EQUIP.E C

A Aba 4 do Demonstrativo I relaciona as operações registradas nos registros A170 das EFD-Contribuições que foram objeto de glosa por não conferirem direito a crédito.

XIV.5 Dispêndios relativos a agenciamento de transporte

(...)

Ciente de que o agenciamento se trata de uma intermediação ou representação de uma ou ambas as partes de uma relação contratual/comercial, cita-se também a Solução de Consulta COSIT nº 76/2020, abaixo:

(...)

É incabível, portanto, o enquadramento dos dispêndios com agenciamento de transportes ao conceito de insumos, para fins de creditamento na hipótese normativa do inciso II dos artigos 3ºs das leis nos 10.637/02 e 10.833/03, como pretendido pela PETROBRAS:

AGENCIAMENTO DE TRANSPORTES

A Aba 5 do Demonstrativo I relaciona as operações registradas nos registros A170 das EFD-Contribuições que foram objeto de glosa por não conferirem direito a crédito.

XIV.6 Dispêndios relativos a serviços aduaneiros

(...)

É incabível, portanto, o enquadramento dos dispêndios com serviços aduaneiros abaixo especificados ao conceito de insumos, para apropriação de créditos na hipótese normativa do inciso II dos artigos 3ºs das leis nos 10.637/02 e 10.833/03, como pretendido pela PETROBRAS:

DESEMBARACO ADUANEIRO

A Aba 6 do Demonstrativo I relaciona as operações registradas nos registros A170 das EFD-Contribuições objeto de glosa por não conferirem direito a crédito.

XIV.7 Dispêndios relativos a serviços portuários

(...)

A definição de insumos à luz do REsp nº 1.221.170/PR é vinculante para a RFB nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, que assim dispõe:

(...)

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, **os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos**, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

(...)

É incabível, portanto, o enquadramento dos dispêndios com serviços portuários abaixo especificados ao conceito de insumos, para apropriação de créditos na hipótese normativa do inciso II dos artigos 3ºs das leis nos 10.637/02 e 10.833/03, como pretendido pela PETROBRAS:

REBOCADORES PORTUARIOS SERVICOS PORTUARIOS

A Aba 7 do Demonstrativo I relaciona as operações registradas nos registros A170 das EFD-Contribuições objeto de glosa por não conferirem direito a crédito.

Consta do acórdão recorrido:

Aquisição de Serviços Não Utilizados na Produção (item XIV)

Nesse tópico, a fiscalização glosou itens que não se amoldam ao conceito de insumo, visto que são utilizados em atividades diversas das produção de bens ou da prestação de serviços. Foram divididos nos seguintes subtópicos:

XIV.1 Dispêndios para a viabilização da atividade da mão de obra Treinamento e Avaliação / Serviço de Resgate Aeromédico XIV.2 Dispêndios com Informática RECARGA DE CARTUCHO HPC 3909A XIV.3 Dispêndios com limpeza de estabelecimentos Decapagem, Limpeza Industrial, Limpeza Estabelecimento, etc XIV.4 Dispêndios relativos à consultoria desenvolvimento de projetos Projeto civil, elétrico, portuário, tubulações, programação, etc.

XIV.5 Dispêndios relativos a agenciamento de transporte XIV.6 Dispêndios relativos a serviços aduaneiros Desembarço Aduaneiro XIV.7 Dispêndios relativos a serviços portuários Rebocadores portuários e serviços

O manifestante informa que nos termos da Lei nº 5.811/1972 é obrigado a fornecer alimentação gratuita e alojamento aos empregados lotados nas plataformas de exploração de petróleo, para tanto, contratou serviços de hotelaria marítima que seriam indispensáveis para a manutenção de sua atividade e deveriam ser caracterizados como insumos.

Nesse diapasão, pretende a defesa considerar tais serviços como sendo insumos, em decorrência de imposição legal.

A Lei nº 5.811/1972 dispôs sobre o regime de trabalho dos empregados nas atividades de exploração, perfuração, produção e refinação de petróleo, e determinou obrigações a serem cumpridas pelo empregador, entre elas, o fornecimento de alimentação e alojamento, quando da aplicação do regime de revezamento:

(...)

Portanto, é inegável que a Petrobrás deve fornecer alojamento e alimentação aos empregados submetidos ao regime de revezamento.

Por outro lado, o STJ ao analisar o Recurso Especial 1.221.170/PR concluiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, este identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

No caso, o serviço de fornecimento de alimentação e alojamento não integra o processo de produção, seja por qual ângulo se analise a questão, ao revés, trata-se de uma obrigação de cunho trabalhista ao qual se submete a Petrobrás no papel de empregador e que poderia muito bem ser cumprida por funcionários contratados pela própria Petrobrás.

Nesse sentido, destaco o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018:

(...)

Conclui-se que não tem razão o contribuinte.

Não foram apresentadas manifestações contrárias aos demais serviços relacionados no item XIV do Relatório Fiscal, portanto em relação às demais glosas e retificações efetuadas pela fiscalização, consideramos também confirmadas, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF)¹⁵.

Primeiro cabe observar que o acórdão recorrido analisa tomada de créditos de PIS e COFINS sobre serviços de fornecimento de alimentação e alojamento (hotelaria), embora não tenham sido glosados pela fiscalização, conforme relatório e despacho decisório.

Entretanto não contestou em manifestação de inconformidade especificamente as demais glosas tratadas neste tópico.

Assim não foi questionado em manifestação de inconformidade os demais itens glosados e discutidos nesse tópico pelo que foi considerado como não impugnado.

Entende-se que a matéria discutida nesse tópico quanto aos demais itens está preclusa posto que foi considerada acertadamente como não impugnada pelo acórdão recorrido.

Nesse sentido o acórdão 3302003.737 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária assim ementado:

PRECLUSÃO PROCESSUAL. MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Aprecio.

Não Conheço dos argumentos da recorrente trazidos em recurso voluntário nesse tópico nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF) e quanto aos serviços de hotelaria por não ter sido localizada a glosas no relatório fiscal e decisão.

3.7 ARQUIVAMENTO DE DADOS SÍSMICOS

Alega a recorrente que:

(...)

Conforme já demonstrado na manifestação de inconformidade, o levantamento e a interpretação de dados sísmicos são atividades próprias das 757/2018 concessionárias do direito de exploração e produção de petróleo e gás (Resolução ANP e Resolução ANP 11/2011, vigente no período fiscalizado), necessários para o alcance do seu objeto social, razão pela qual se enquadram no conceito legal de insumo para fim de tomada de crédito.

Consta do acórdão recorrido:

Arquivamento de Dados Sísmicos (item XV)

(...)

A autoridade fiscal, após examinar os contratos relativos aos negócios jurídicos em pauta, concluiu que: “Todos os contratos apresentados se referem a contratos para a aquisição de licença de uso de dados sísmicos 2D e 3D, brutos e processados, não exclusivos.”

Os dados sísmicos não exclusivos são aqueles disponíveis a todos os interessados que se disporem a pagar o valor solicitado pelo produtor, em outros termos, são informações disponíveis no mercado, que podem ser adquiridos por intermédio de cessão de uso. Assim, ao contrário dos contratos exclusivos em que os dados são elaborados e destinados especificamente ao contratante, não têm natureza de serviço prestado, mas sim de cessão de uso.

Desta forma, por não se tratar de bem ou serviço não há que se falar em insumo e conseqüentemente na aplicação dos critérios da essencialidade ou relevância.

Quanto aos gastos com arquivamento de dados sísmicos não podem ser considerados essenciais, pois os bens vendidos pela Petrobrás não dependem de tais gastos para serem produzidos. No que tange à relevância de tais dispêndios, passo à análise da Resolução ANP nº 757/2018 e Resolução ANP nº 11/2011, que segundo a defesa, determinariam a integração desses gastos ao processo produtivo.

Em sentido diverso o voto do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator no acórdão 3301-014.681 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA com o qual concordo e adoto seus fundamentos como razão de decidir e transcrevo excerto:

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, §5º. 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.

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, entendendo que as cessões de uso podem gerar crédito.

Aprecio.

Assiste razão à recorrente.

4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário (não conhecer das matérias “Serviços tidos como não utilizados na produção / Serviços de alimentação e hotelaria marítima”) e, na parte conhecida, 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, sobre os encargos ship or pay, sobre o arquivamento e cessão de uso de dados sísmicos.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro