MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16682.901528/2021-49**
ACÓRDÃO	3301-014.590 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SHELL BRASIL PETRÓELO LTDA (SUCESSORA DE BG E&P BRASIL LTDA)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

INDÚSTRIA DO PETRÓLEO. INSUMOS ESSENCIAIS. DESPESAS DA FASE DE EXPLORAÇÃO.

Reconhecido o direito ao crédito integral da PIS/PASEP sobre despesas incorridas na fase de exploração e produção de petróleo e gás, por se tratarem de insumos essenciais e relevantes à atividade petrolífera, à luz dos critérios de essencialidade e relevância fixados no REsp nº 1.221.170/PR e da regulação setorial da ANP. Glosa revertida.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. EFD-CONTRIBUIÇÕES NÃO RETIFICADA. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação das EFD-Contribuições retificadoras dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

LOCAÇÃO/AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES, AERONAVES E TRANSPORTE DE PESSOAL OFFSHORE. CONCEITO ECONÔMICO DE SERVIÇO. INSUMO. Restabelecidos os créditos relativos a dispêndios com afretamento/locação de embarcações, aeronaves e transporte de pessoal e cargas entre continente e plataformas offshore, por se tratarem de prestações de natureza complexa, nas quais o direito de uso de bens móveis se integra a um conjunto de utilidades indispensáveis à continuidade operacional das unidades marítimas. À luz do conceito econômico de serviço acolhido pelo STF e do conceito ampliado de insumo no regime da não cumulatividade, reconhece-se a natureza de insumo diretamente vinculada à atividade-fim de produção de petróleo e gás. Glosa revertida.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONSTRUÇÃO DE GASODUTO. INSTALAÇÕES. NECESSIDADE DE ATIVAÇÃO DOS CUSTOS NO ATIVO

DOCUMENTO VALIDADO

IMOBILIZADO. PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO POR DEPRECIAÇÃO A PARTIR DA ENTRADA EM FUNCIONAMENTO.

Os valores de custos para construção de gasodutos utilizados no processo produtivo (transporte entre plataforma e unidade de processamento de gás) devem ser contabilizados no Ativo Imobilizado e podem gerar créditos por depreciação, a partir da entrada em funcionamento do gasoduto.

CESSÃO DE USO DE CAPACIDADE DO GASODUTO. INFRAESTRUTURA ESSENCIAL. INSUMO.

Reconhecido o direito ao crédito relativamente às despesas com cessão de capacidade/uso de gasoduto (LL-MXL), por configurarem insumos relevantes e indispensáveis ao escoamento da produção até a unidade de tratamento em terra, integrando funcionalmente a cadeia produtiva do gás natural. Glosa revertida.

CRITÉRIO DE RATEIO DE RECEITAS. CONTROLES DE CUT-OFF. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao contribuinte manter controles de cut-off e reconciliações que assegurem a adequada conciliação entre escrituração mercantil, obrigações acessórias e bases operacionais, notadamente para fins de segregação de receitas tributáveis, não tributáveis e de exportação. Diante da precariedade probatória e da incompletude das memórias de cálculo apresentadas, reputa-se legítima a alteração promovida pela fiscalização nos critérios de rateio adotados, mediante utilização de dados oficiais (SISCOMEX). Glosa mantida.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidades suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre despesas incorridas na fase de exploração e produção de petróleo e gás; sobre a locação de embarcações de PJ domiciliadas no Brasil, vencido o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro que negava provimento, tendo os Conselheiros Vinícius Guimarães e Paulo Guilherme Deroulede acompanhado pelas conclusões, considerando que direitos de uso se equiparam a bens; sobre a depreciação usual aplicada sobre os custos de construção/montagem ativáveis no imobilizado, a partir das datas de entrada em funcionamento dos gasodutos, conforme resposta contida na Informação Fiscal (página 29), vencidos a Conselheira Rachel Freixo Chaves que dava provimento integral e o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro que negava provimento; sobre a cessão de uso de gasoduto para a Unidade UTGCA, vencido o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro que negava provimento, tendo os Conselheiros Vinícius Guimarães e Paulo Guilherme Deroulede acompanharam pelas conclusões,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

considerando que direitos de uso se equiparam a bens. Restaram vencidas as Conselheiras Rachel Freixo Chaves e Keli Campos de Lima que davam provimento aos créditos extemporâneos informados na EFD-Contribuições no período de 2014 a 2016, tendo o Conselheiro Bruno Minoru Takii acompanhado a divergência pelas conclusões entendendo não comprovada a certeza e liquidez. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-014.587, de 18 de setembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 16682.902343/2020-71, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Vinicius Guimaraes, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que foi indeferido por meio da emissão do Despacho Decisório nº 3270176 e não há valor a ser pago no pedido de ressarcimento. A compensação declarada no PER/DCOMP nº 32393.78760.250418.1.3.18-7024 foi homologada parcialmente até o limite do crédito reconhecido que foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo restando saldo devedor consolidado correspondente aos débitos indevidamente compensados.

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, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

> Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016
>
> 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 aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não-

DOCUMENTO VALIDADO

cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

NÃO CUMULATIVIDADE. COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Na eventualidade de não terem sido apurados nas épocas próprias, os saldos de créditos da não-cumulatividade da Cofins poderão ser apurados extemporaneamente, cabendo, todavia, a efetivação dos necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos, como DCTF e Dacon, além da EFD-Contribuições, conforme aplicável.

REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. CRÉDITOS NÃO VINCULADOS A INSUMOS. 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.

ARRENDAMENTO NÃO MERCANTIL. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente geram crédito as operações de arrendamento mercantil, que estiverem de acordo com os termos da Lei n° 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132/83, e da Resolução BACEN nº 2.309/96.

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

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade do despacho decisório quando neste constam os fundamentos de fato e de direito que o embasaram, em conformidade com a legislação de regência.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

DOCUMENTO VALIDADO

CONEXÃO. REUNIÃO DE PROCESSOS. JULGAMENTO CONJUNTO.

As hipóteses de reunião de processos são apenas aquelas prescritas na legislação de regência.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido, sem o que não pode ser homologada a compensação efetuada.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

PROVA. MOMENTO. DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972. Incabível a diligência ou perícia e quando presentes nos autos elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/02 E Nº 404/04. LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.

Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.

NÃO CUMULATIVIDADE. RATEIO PROPORCIONAL.

Cabível o ajuste do método de apropriação de créditos por meio do rateio proporcional quando, intimado, o contribuinte não apresenta, por meio da contabilidade, o montante de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

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, não constituem normas complementares do direito tributário, eis que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

DOCUMENTO VALIDADO

Irresignada, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário tempestivamente, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, sustentando os seguintes fundamentos:

(i) Questão preliminar:

- Alegação de nulidade por violação ao art. 74, §7º da Lei nº 9.430/96, sob o argumento de que a intimação do despacho decisório não foi acompanhada da intimação para pagamento dos valores indeferidos, em violação ao princípio do "unitas actus".

- Alegação de nulidade diante da reorganização dos créditos da recorrente por impossibilidade de a fiscalização agir arbitrariamente diante da falta de previsão legal autorizando a realocação dos créditos tomados.

(ii) Questões de mérito:

- Argumentação no sentido de que há violação ao conceito de insumo adotado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR;

- Defesa do direito ao crédito de PIS/PASEP relativo a despesas incorridas na fase de exploração e produção de petróleo e gás, considerando a essencialidade e relevância econômica das operações;

- Alegação de que gastos com afretamento/contratação/aluguel de barcos de apoio e helicópteros para transporte de carga, pessoal, mantimentos, máquinas e equipamentos entre o continente e as plataformas de produção em alto mar, são insumos essenciais à atividade econômica da empresa e por im;

- Defesa da legalidade da utilização de créditos extemporâneos sem necessidade de retificação de declarações;

- Direito ao crédito decorrente dos gastos e dispêndios na construção e instalação de gasodutos – relevância e lei 11.774/08;

- Direito ao crédito decorrente de "cessão de uso" de gasoduto despesa incorrida pela recorrente para escoar/transportar/comercializar a produção de gás de seu estabelecimento em mar aberto ao continente, pois tal despesa que integra o custo de produção do gás natural;

- A alteração do critério de rateio procedida pela fiscalização – ausência de respaldo legal – reconhecimento da receita com base no ias 18 e cpc 30;

(iii) Dos pedidos:

- Reforma integral do acórdão recorrido;

- Alternativamente, a conversão do julgamento em diligência para apuração técnica da essencialidade dos dispêndios.

É o relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressalvando que acompanhei pelas conclusões a decisão consagrada no colegiado, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao conhecimento, preliminares e mérito, exceto quanto ao crédito sobre a depreciação usual aplicada sobre os custos de construção/montagem ativáveis no imobilizado, a partir das datas de entrada em funcionamento dos gasodutos, conforme resposta contida na Informação Fiscal (página 29) e aos créditos extemporâneos informados na EFD-Contribuições no período de 2014 a 2016, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

> **DO CONHECIMENTO**
>
> O recurso voluntário é tempestivo, e dele tomo integral conhecimento, posto que preenchidos todos os requisitos para tanto.
>
> **PRELIMINAR**
>
> **Violação ao prazo do art. 74, §7º da lei 9.430/96. Preliminar afastada.**
>
> A recorrente suscita como matéria preliminar a nulidade do Despacho Decisório, ao argumento de que houve violação ao § 7º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, por ausência de intimação simultânea quanto ao indeferimento do pedido e à exigência de eventual recolhimento dos valores glosados, sustentando que tal fato configuraria vício procedimental *(unitas actus*).
>
> Todavia, a ausência de intimação específica para pagamento de débito, nos termos do § 7º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, não enseja nulidade quando não há constituição de crédito tributário mediante auto de infração ou notificação de lançamento, como no presente caso, em que se discute exclusivamente o reconhecimento de crédito pleiteado via PER/DCOMP. Trata-se, portanto, de hipótese de indeferimento parcial de ressarcimento, sem constituição formal de crédito tributário passível de cobrança imediata.
>
> Ademais, não se verifica qualquer prejuízo à recorrente. A própria conduta processual da empresa indica que sua intenção não era promover o recolhimento do valor glosado, pois não há nos autos qualquer petição solicitando guia de

DOCUMENTO VALIDADO

pagamento ou requerendo parcelamento do saldo, mas sim a interposição tempestiva de manifestação de inconformidade e, posteriormente, de recurso voluntário amplamente fundamentado, circunstância que reforça o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Portanto, a ausência de intimação prevista no § 7º do art. 74 não invalida o despacho decisório quando não há prejuízo processual demonstrado ou constituição de crédito tributário autônomo.

Por conseguinte, afasta-se a preliminar de nulidade suscitada. Inexistem vícios que comprometam a validade do despacho decisório. Eventuais alegações genéricas de cerceamento de defesa também não se sustentam à luz da documentação constante dos autos, que evidencia o regular processamento do pedido de ressarcimento e do direito ao contraditório.

Reorganização dos créditos da impugnante. Impossibilidade de a fiscalização agir arbitrariamente. Falta de previsão legal autorizando a realocação dos créditos tomados. Preliminar afastada.

Neste tópico, a controvérsia reside na alegação contestatória da arbitrariedade da fiscalização, que procedeu conforme os trechos a seguir descritos, na realocação dos créditos tomados pela recorrente diante da inexistência de amparo legal para o aludido procedimento.

A fiscalização apontou que:

> (...) 18. Assim sendo, esta Fiscalização analisou a memória e considerou as naturezas de crédito com base no código CFOP, bem como nas descrições das operações, despesas, custos e encargos informados na memória de cálculo.
>
> 19. Na memória de cálculo apresentada pelo Contribuinte, identificamos que para o período fiscalizado (1º Trimestre de 2014 a 4º Trimestre de 2016) **havia grande quantidade de documentos fiscais com um descasamento muito grande entre a data de crédito de uma determinada aquisição e a data de emissão do documento fiscal que acobertou a operação.** (destaques acrescidos) 20. Desta forma, com intuito de harmonizar o período de apuração dos créditos, consideramos a data de emissão da nota fiscal como data da efetiva aquisição, e reorganizamos a distribuição dos créditos conforme o mês de emissão dos documentos fiscais, com base no art. 3º, § 1º das leis 10.637/02 e 10.833/03. (...)

E, a DRJ ao ratificar o entendimento adotado pela fiscalização destacou ainda:

> "**O que não deve e não pode acontecer é a consideração de créditos apurados em um período cujo documento que o ampara, a nota fiscal, tenha sido emitida em data posterior à realização da despesa**, pois ocorre, nesse caso, a carência de amparo legal." (destaques acrescidos)

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Preliminarmente, ressalto que obrigações acessórias não constituem, por si, fato gerador de tributo, mas são essenciais à correta apuração da obrigação principal, notadamente em setores de alta complexidade operacional e contábil, como é o caso da indústria de óleo e gás, cuja dinâmica contábil frequentemente envolve operações contínuas, lançamentos estimativos e processamentos em diferentes estágios da cadeia logística e industrial.

Todavia, tais especificidades não eximem o contribuinte do dever legal de individualizar os créditos apropriados, indicando rubrica, natureza jurídica, fundamento legal e vinculação com as receitas tributadas, exportadas ou beneficiadas por suspensão. Essa obrigação se mostra ainda mais relevante em ambientes regulatórios nos quais a rastreabilidade e a transparência fiscal são determinantes para a validação de créditos no regime não cumulativo.

É razoável reconhecer que, nesse setor, podem ocorrer desalinhamentos temporais entre a ocorrência contábil da despesa e o momento da documentação fiscal correspondente, sobretudo diante da complexidade de contratos integrados de fornecimento, operações triangulares, regimes aduaneiros especiais e ajustes de faturamento. Contudo, esse eventual descompasso entre a realidade econômica e a formalização documental precisa ser demonstrado de forma inequívoca e tempestiva pelo sujeito passivo.

No caso em análise, não houve a demonstração cabal e concreta, pela empresa, das causas, da natureza ou da motivação dos lançamentos realizados. A resposta à intimação fiscal foi incompleta, a memória de cálculo omissa quanto às classificações específicas dos documentos e as razões, e o recurso voluntário limitou-se à exposição de teses jurídicas genéricas, sem apresentação de elementos fáticos ou documentais que pudessem elucidar a origem, alocação e motivações créditos questionados.

Nesse sentido, afasto a preliminar de nulidade suscitada.

MÉRITO

Do conceito de insumo à luz do REsp 1.221.170/PR

O exame da legitimidade dos créditos apurados pelo contribuinte a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade, impõe a análise jurídica detida do conceito de insumo, à luz da legislação de regência e da jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça.

Após décadas de debates doutrinários e instabilidade jurisprudencial, a controvérsia interpretativa foi pacificada no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (Tema 779). No referido julgado, fixou-se que a possibilidade de creditamento das contribuições deve ser aferida à luz dos critérios da essencialidade ou relevância do bem ou serviço aplicado no processo produtivo ou na prestação de serviços, *in verbis:*

> 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 SEGUINTES 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.
>
> (STJ - REsp: 1.221.170 - PR (2010⁄0209115-0), Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 22/02/2018, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 24/04/2018 RT vol . 993 p. 467)

Conforme assentado no voto condutor, para efeito de creditamento no regime da não cumulatividade, considera-se insumo:

> *(i)* segundo o critério da essencialidade, o bem ou serviço cuja ausência impeça a realização da atividade-fim da empresa;
>
> *(ii)* segundo o critério da relevância, o item que, embora não estrutural, seja necessário à adequada consecução do processo, por força de exigência legal, regulatória ou tecnológica, cuja ausência comprometa a qualidade, a licitude ou a utilidade econômica ou jurídica do resultado final.

DOCUMENTO VALIDADO

A técnica utilizada pelo Tribunal foi denominada "teste de subtração", mediante o qual parte-se de uma descrição objetiva da cadeia produtiva e, em seguida, simula-se, em juízo hipotético, a retirada do bem ou serviço em análise. Se, sem ele, o processo não puder ser concluído ou o resultado final mostrar-se destituído de utilidade econômica ou jurídica, então conclui-se pela essencialidade ou relevância do item, qualificando-o, assim, como insumo. A aferição, por conseguinte, é casuística, dependente das peculiaridades tecnológicas, econômicas e regulatórias de cada atividade econômica.

Abaixo, sintetizam-se os elementos centrais da metodologia fixada pelo STJ, segundo o voto paradigma do REsp 1.221.170/PR:

Tabela 01: Critérios fixados pelo STJ

Critério Jurídico-Interpretativo	Descrição Técnica-Operacional
A) Essencialidade	O item é estrutural à atividade econômica, sendo sua ausência impeditiva da produção ou do serviço.
B) Relevância	O item não é incorporado fisicamente ao produto, mas é necessário por exigência normativa ou singularidade tecnológica.
C) Teste de Subtração	Supressão hipotética do item na cadeia produtiva. Se a produção se inviabiliza ou o produto perde validade jurídica ou utilidade econômica, o item deve ser considerado insumo.
D) Limite Legal (Vedação Expressa)	Ainda que o item se revele essencial ou relevante, o crédito será indevido se houver vedação expressa nas Leis de regência (arts. 3º, §§ 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e art. 3º da Lei nº 10.865/2004).

Fonte: Elaborado pela Relatora.

Esses critérios, portanto, não admitem aplicação generalista ou presumida, devendo a aferição da natureza de insumo ocorrer caso a caso, à luz das provas técnicas e documentais produzidas pelo contribuinte, que demonstrem a função do bem ou serviço na operação empresarial, sua indispensabilidade e a inexistência de proibição legal ao creditamento.

A interpretação do REsp 1.221.170/PR pela Administração Tributária foi consolidada por meio da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, a qual reafirma a obrigatoriedade de observância do precedente judicial pelo Fisco federal, inclusive por seus órgãos consultivos e contenciosos, como a Receita Federal do Brasil e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Consoante expressamente consignado na Nota SEI nº 63/2018, o ônus da prova incumbe exclusivamente ao sujeito passivo, que deverá demonstrar, mediante documentação idônea e tecnicamente lastreada, a indispensabilidade do bem ou serviço para a consecução de sua atividade econômica. Rejeita-se, por conseguinte, o creditamento com base em alegações genéricas ou práticas reiteradas de aquisição, sem o suporte de elementos materiais concretos, como laudos, pareceres técnicos, relatórios operacionais, ordens de produção e exigências normativas.

DOCUMENTO VALIDADO

Nesse sentido, a correta aplicação do entendimento consolidado pelo STJ requer a observância de uma metodologia analítica estruturada, que contemple os seguintes cinco critérios sucessivos:

Tabela 02: Metodologia analítica de observância obrigatória pelo julgador

Etapa Metodológica	Descrição Técnica
a) Mapeamento das etapas do processo produtivo ou da prestação de serviço	Identificação minuciosa e sequencial das fases que compõem o ciclo operacional da atividade empresarial, com especificação dos insumos materiais e imateriais empregados em cada uma delas. Deve ser documentada por fluxogramas, relatórios de produção ou ordens de serviço internas.
b) Aplicação do "teste de subtração"	Realização de juízo hipotético em que se simula a retirada do bem ou serviço da etapa onde é utilizado. Caso sua ausência inviabilize a execução da atividade-fim ou comprometa substancialmente a qualidade, conformidade legal ou valor econômico do produto final, infere-se sua essencialidade.
c) Verificação de imposição normativa específica	Análise da existência de norma legal, regulamentar ou setorial que imponha, como condição de exercício da atividade econômica, a utilização do bem ou serviço (ex.: normas da ANVISA, MAPA, IBAMA, Normas Regulamentadoras do MTE, Instruções Normativas fiscais, sanitárias, ambientais etc).
d) Comprovação documental e técnica da função essencial ou relevante	Demonstração, por meio de documentos objetivos (laudos periciais, relatórios técnicos, fichas de EPI, notas explicativas, ordens de produção, pareceres de engenharia, auditorias internas etc), de que o item exerce papel indispensável ao desempenho da operação produtiva ou de serviço.
e) Análise da inexistência de vedação legal expressa ao creditamento	Confronto do item com os incisos e parágrafos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para verificar se recai sobre ele alguma hipótese expressa de vedação ao crédito.

Fonte: Elaborado pela Relatora.

Conforme se depreende dos autos, o conceito de insumo no regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins decorre da aplicação coordenada da jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça e da orientação técnica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, devendo ser aferido à luz da realidade concreta da atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica contribuinte e da robustez do conjunto probatório por ela apresentado.

Desse modo, tal critério metodológico será doravante adotado na análise individualizada das glosas efetuadas pela fiscalização no despacho decisório e especificamente impugnadas em sede de recurso voluntário, em estrita observância ao princípio da legalidade, à jurisprudência superior e aos princípios da razoabilidade fiscal e da segurança jurídica.

Do direito ao crédito relativo a despesas incorridas na fase de exploração e produção de petróleo e gás.

Neste tópico, a controvérsia central consiste na possibilidade jurídica da apropriação dos créditos de PIS e COFINS pela recorrente referentes às despesas incorridas na fase de exploração, mais especificamente nos campos petrolíferos BMS-52, BMS-9 e BMS-11, quanto aos gastos com bens e serviços essenciais a essa etapa preliminar do ciclo produtivo da indústria do petróleo.

DOCUMENTO VALIDADO

A Fiscalização, acompanhada pela DRJ, glosou tais créditos com fundamento no conceito restritivo de insumos estabelecido no julgamento do Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1.221.170/PR), detalhado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, entendendo, em síntese, que os gastos efetuados antes da "Declaração de Comercialidade" não seriam passíveis de creditamento por não configurarem etapa diretamente relacionada à produção comercial.

Por outro lado, a Recorrente sustenta que as atividades exploratórias são intrinsecamente vinculadas à produção posterior de petróleo e gás, representando etapa essencial ao seu ciclo produtivo, razão pela qual os gastos incorridos nesse momento devem ser reconhecidos como insumos, nos termos definidos pelo próprio STJ. Argumenta ainda que a fase exploratória é regulada legalmente, sendo impossível dissociá-la da produção futura, pois sem exploração prévia não há produção posterior.

Pois, bem. Passo, portanto, à análise da controvérsia, adotando rigorosamente a metodologia analítica de observância obrigatória estabelecida pelo ordenamento jurídico em vigor, com subsunção fática à legislação, jurisprudência e doutrina aplicáveis ao caso.

A) Do mapeamento das etapas do processo produtivo ou da prestação de serviço

Conforme definido pela Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo), especificamente no artigo 6º, inciso XIX, as atividades da indústria petrolífera abrangem necessariamente exploração, desenvolvimento, produção, refino, processamento e transporte de petróleo e gás. A atividade de exploração inclui pesquisas geológicas, sísmicas, perfurações de poços, testes de longa duração (TLD), entre outros.

Nesse sentido, resta evidente pela documentação acostada aos autos que a fase de exploração representa etapa inicial e obrigatória, indispensável à execução das etapas subsequentes do ciclo produtivo (desenvolvimento e produção).

B) Da aplicação do "teste de subtração"

Ao aplicar o teste de subtração às despesas incorridas na fase exploratória (ex.: estudos geológicos e sísmicos, perfuração de poços, aquisição de materiais como tubos, brocas, e outras despesas descritas no planilha – "Vinculado à Atividade de Exploração"), constata-se que a eliminação dessas despesas inviabilizaria completamente a identificação das reservas de petróleo e gás, comprometendo integralmente a continuidade e a realização subsequente das etapas de desenvolvimento e produção.

DOCUMENTO VALIDADO

É tecnicamente impossível dissociar tais gastos das etapas posteriores, pois a ausência da etapa exploratória tornaria impossível o exercício da atividade fim da empresa, inviabilizando a produção comercial futura.

Desse modo, fica demonstrada claramente a essencialidade dos referidos gastos como insumos indispensáveis.

C) Da verificação de imposição normativa específica

O Programa Exploratório Mínimo (PEM), previsto pela ANP (Resolução nº 11/2011), estabelece obrigações regulatórias específicas para a indústria petrolífera brasileira, impondo investimentos mínimos na fase exploratória. Assim, as despesas glosadas não decorrem meramente de uma opção operacional da contribuinte, mas configuram obrigação legal-regulatória imposta pelo Poder Público, corroborando adicionalmente o caráter essencial e indispensável dessas despesas como insumos para fins tributários.

D) Da comprovação documental e técnica da função essencial ou relevante

A recorrente apresentou documentação robusta, nesse item, que demonstram, de forma clara e objetiva, o papel essencial das despesas glosadas na fase exploratória. Ficou amplamente demonstrado nos autos que esses gastos são imprescindíveis para a realização do ciclo completo da atividade produtiva da recorrente, não se tratando de despesas meramente acessórias ou administrativas.

Ademais, não consta apontamento da fiscalização sobre falta de prova sobre as rubricas tratadas nesse item.

E) Da análise da inexistência de vedação legal expressa ao creditamento

Ao analisar o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não se verifica qualquer vedação expressa ou implícita que exclua expressamente gastos na fase exploratória como insumos. Pelo contrário, o critério de essencialidade estabelecido no REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, corretamente interpretado e aplicado à indústria do petróleo, conduz à conclusão de que essas despesas são elegíveis ao creditamento.

Portanto, à luz da metodologia analítica obrigatória, após análise casuística detalhada e rigorosa da documentação técnica apresentada pela recorrente, fica cristalinamente demonstrado que as despesas incorridas na fase de exploração de petróleo e gás constituem insumos essenciais e relevantes, plenamente elegíveis à apropriação de créditos do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, sendo inclusive esse o entendimento adoto pela jurisprudência do CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010
>
> PROCESSO ADMINISTRATIVO. DILIGÊNCIA. A diligência no processo administrativo não se presta a resolução de matéria de direito e, tampouco a suprimir encargo probatório das partes.
>
> NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Se o contribuinte conheceu a acusação, pôde apresentar contraponto a esta e teve seus argumentos apreciados não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa.
>
> INSUMO. MINERAÇÃO. Para ser tipificado como insumo, o custo ou a despesa devem estar vinculados, por essencialidade ou relevância,, direta ou indiretamente à extração, planejamento, lavra, britagem, moagem, graviometria, flotação, lixiviação, CIP, inertização, eluição e eletrodeposição.
>
> DE INSUMOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. INSUMO. POSSIBILIDADE. Essencial ou relevante ao processo produtivo é possível a concessão do crédito ao frete.
>
> PRECLUSÃO. DIALETICIDADE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.
>
> É dever do contribuinte impugnar expressamente os fundamentos de glosa, sob pena de não conhecimento da matéria não impugnada.
>
> DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS. INSUMOS. RELEVÂNCIA.
>
> As despesas pré-operacionais com atividades determinadas por Lei para exploração da atividade mineradora são relevantes ao processo produtivo da mineração.
>
> (...)
>
> Fonte: CARF, Acórdão nº 3401-008.961, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, sessão de 27 de abril de 2021, Processo nº 10680.901748/2014-87

Ademais, a que se consignar ainda que a aplicação da regra explicita acima inclusive sobre os poços que eventualmente não vieram a se tornar produtivos.

Nesse ponto, em 2023, o TRF da 2ª Região reconheceu o direito ao crédito de despesas com sondagem e perfuração de poços que não vieram a se tornar produtivos (poços secos):

> EMENTA: TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE DESPESAS A TÍTULO DE INSUMO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. EXPLORAÇÃO DE POÇOS DE PETRÓLEO. FASE DE EXPLORAÇÃO. INCIDÊNCIA DOS CRITÉRIOS. CREDITAMENTO DE DESPESAS POSSÍVEL AINDA QUE O POÇO SEJA CONCLUÍDO SEM PRODUTIVIDADE.
>
> A atividade de exploração de poços de petróleo está diretamente relacionada ao objeto social da impetrante, uma vez que é imprescindível para a identificação de campos produtivos. Não se pode exigir do contribuinte que os poços sejam produtivos, sob pena de se exigir o impossível e se frustrar o direito ao creditamento de despesas necessárias e relevantes ao exercício da atividade-fim da empresa. Tema 779 do STJ aplicado.

> (Apelação Cível nº 5100264-19.2019.4.02.5101 (RJ), 3ª Turma Especializada do TRF da 2ª Região, Rel. Des. Marcus Abraham, julgado em 11 de abril de 2023.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas as despesas descritas no planilha "Vinculado à Atividade de Exploração".

Locação de embarcações, aeronaves e/ou transporte de passageiros de PJ domiciliadas no Brasil

No tocante aos créditos apurados sobre dispêndios classificados como afretamento ou locação de embarcações de apoio offshore (PLSV, RSV, DSV, SESV), a Fiscalização firmou convicção de que tais gastos não se enquadram em nenhuma das hipóteses de creditamento previstas exaustivamente nos incisos do artigo 3.º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A autoridade auditora considerou, em *primeiro* lugar, que a locação – obrigação de dar – não configura prestação de serviço apta a atrair o inciso II (insumos), pois não há produção de resultado mediante fazer, mas mera disponibilização do bem. Em *segundo* lugar, afastou a incidência do inciso IV, sustentando que a expressão "prédios, máquinas e equipamentos" não comporta, por interpretação literal estrita (arts. 107 a 112 do CTN), a inclusão de embarcações, as quais possuem regime jurídico próprio e não são, tecnicamente, equiparadas a máquinas ou equipamentos. Em *terceiro* lugar, rejeitou a aplicação do inciso V, salientando que os contratos apresentados não constituem arrendamento mercantil à luz da Lei 6.099/1974 e da Resolução BACEN 2.309/1996: não há instituição financeira arrendadora nem opção de compra ao término do prazo contratual.

Paralelamente, analisou-se a possibilidade de crédito sob a égide do art. 15, IV, da Lei 10.865/2004 (PIS/COFINS-Importação), dispositivo que contempla aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de embarcações. Concluiu-se pela inaplicabilidade, porque a operação está sujeita à alíquota zero das contribuições na importação (art. 268 da IN RFB 2.011/2019), inexistindo desembolso prévio que pudesse gerar direito creditório. A Fiscalização invocou, como reforço hermenêutico, a Solução de Consulta COSIT 510/2014, que distingue locação de prestação de serviços, e citou precedente administrativo (Acórdão DRJ 12-116.880) segundo o qual inexiste previsão legal para créditos sobre aluguéis de dutos, terminais ou embarcações.

A Delegacia de Julgamento, ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, acolheu integralmente esse raciocínio. Registrou que o rol de créditos no regime não cumulativo é numerus clausus, não admitindo interpretação extensiva ou analógica; que o legislador, quando pretendeu abarcar embarcações, o fez de forma expressa – como no art. 15 da Lei 10.865/2004 – e, ainda assim, condicionou o benefício ao efetivo pagamento das contribuições na importação,

DOCUMENTO VALIDADO

circunstância ausente no caso concreto; e que a alegada essencialidade operacional não suprime a necessidade de autorização legal específica. Concluiu, portanto, pela correção da glosa dos valores relativos ao afretamento e à locação das embarcações em exame, mantendo inalterado o saldo credor indeferido.

Pois, bem. Para bem compreender a controvérsia, importa retomar o cenário operacional da recorrente. A empresa explora, desenvolve e produz óleo e gás em lâminas d'água profundas nos blocos BM-S-9, BM-S-11 e BM-S-52, todos situados a centenas de quilômetros da costa. Nessa realidade geográfica, o abastecimento humano e logístico das plataformas é plenamente dependente de uma frota dedicada de barcos de apoio e de helicópteros, que garante o fluxo ininterrupto de pessoal, peças, combustíveis, insumos de perfuração e equipamentos de segurança. Desconhecer esse contexto, como fez a fiscalização, equivale a ignorar a própria espinha dorsal da atividade offshore.

No que tange a locação das aeronaves, conforme registrado no item 60 do Despacho Decisório, os serviços de afretamento de aeronaves referem-se ao transporte de passageiros para plataformas offshore, bem como ao envio de suprimentos energéticos, notadamente combustível QAV.

Com esse pano de fundo delineado, passa-se à etapa metodológica de subsunção.

Primeiro, mapeamos o processo produtivo para evidenciar a posição das embarcações e aeronaves dentro da cadeia de E&P: elas participam desde a perfuração inicial até o escoamento da produção, constituindo elo indispensável entre o continente e as FPSOs. Em seguida, aplicamos o "teste de subtração". Caso se retirem esses meios de transporte, as plataformas deixam de receber suprimento e rotação de turno, resultando na paralisação imediata da produção. A essencialidade, portanto, não é meramente teórica, mas empírica e direta.

A terceira etapa, imposição normativa, adiciona um grau de imperatividade incontornável. A NR-37 do Ministério do Trabalho determina que o deslocamento de trabalhadores entre continente e plataforma "deve" ocorrer por helicóptero, admitindo uso de embarcações apenas se obedecidas exigências rigorosas.

A Agência Nacional do Petróleo, a seu turno, impõe a manutenção de embarcações de apoio dedicadas em plano de resposta a emergências. Assim, não se trata de escolha empresarial, mas de comando legal, situação que segundo o Tema 779 do STJ e a Nota SEI 63/2018 da PGFN transforma o gasto num insumo por imposição normativa.

Superadas as fases de análise fático-jurídica, verifica-se que a própria prova documental afasta qualquer dúvida quanto à unicidade e à lisura dos créditos: contratos de time-charter, planilhas de rateio e manifestos de voo demonstram uso exclusivo nos campos BM-S-9/11; a fiscalização, aliás, não apontou qualquer desvio de finalidade senão aquela destinada a execução da atividade fim da empresa.

A partir dessas premissas, a glosa não subsiste.

DOCUMENTO VALIDADO

O art. 3.º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, interpretado à luz do conceito de insumo firmado pelo STJ, abarca bens e serviços essenciais ou relevantes, independentemente da roupagem contratual (locação ou prestação).

Alegar que "embarcações" e "helicópteros" não constam nominalmente no inciso IV significa inverter a lógica do sistema: o que justifica o crédito não é o nome do bem, mas sua função imprescindível na geração da receita tributada. Tampouco prospera o argumento relativo à alíquota zero na importação, pois o crédito discutido tem origem em operações internas gravadas pela COFINS, não no art. 15 da Lei 10.865/2004.

Ademais, conforme esclarecido pela própria contribuinte no curso da fiscalização os serviços de afretamento de aeronaves referem-se ao transporte de passageiros para plataformas offshore, bem como ao envio de suprimentos energéticos, notadamente combustível QAV.

Tal explicação foi prestada de forma clara e objetiva, sem qualquer contestação por parte do Fisco, o que demonstra, de modo inequívoco, a vinculação direta dessas operações com a atividade fim da empresa. Fica, assim, evidenciada a essencialidade e a relevância dos serviços de transporte aéreo como insumos indispensáveis à execução do processo produtivo da indústria petrolífera, razão pela qual se impõe o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS sobre essas despesas.

Aliás, a matéria em exame não é inédita no âmbito deste Conselho, sendo certo que a jurisprudência administrativa tem se revelado coerente e reiterada quanto à possibilidade de reconhecimento de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com afretamento de aeronaves e embarcações no setor de petróleo e gás.

Soma-se, ainda, a tendência da jurisprudência da Suprema Corte de afastar uma compreensão excessivamente restritiva do termo "serviço" ao campo das meras obrigações de fazer, admitindo, para fins tributários, a incidência em hipóteses em que o contrato envolva prestações complexas, híbridas ou mistas, combinando obrigações de fazer e de dar, desde que presente uma utilidade oferecida ao tomador, economicamente apreciável, como se verificou no julgamento do Tema 581 da repercussão geral.

No julgamento do RE 651.703/PR, em 29/09/2016, sob a sistemática da repercussão geral (Tema 581, relativo à sujeição das atividades das operadoras de planos de saúde e seguro-saúde ao ISS), o Supremo Tribunal Federal adotou compreensão ampliativa do conceito de "serviço" para fins de incidência do ISS, reconhecendo que a atividade das operadoras – embora envolva também elementos de natureza obrigacional diversa (como componentes financeiros e de organização de rede credenciada) – configura prestação de serviços tributável, precisamente por consistir na disponibilização organizada, contínua e remunerada de cobertura assistencial em favor dos beneficiários.

DOCUMENTO VALIDADO

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.

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva.

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

16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback* (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de "serviços" desvinculado do conceito de "obrigação de fazer" (RE 116.121), *verbis: "EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado leaseback. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento*

DOCUMENTO VALIDADO

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,*

DOCUMENTO VALIDADO

> *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 trecho do voto proferido naquele julgamento explicita, com precisão, o alcance do termo "serviço", delineando o seu conteúdo à luz do conceito econômico de serviços adotado pelo Supremo Tribunal Federal.

> "**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*

DOCUMENTO VALIDADO

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

Assim, embora seja possível verificar a existência de corrente doutrinária a identificar o conceito de serviços com obrigação de fazer, há também categorização no sentido de que o conceito econômico de prestação de serviço não se confunde com o conceito de prestação de serviço de Direito Civil, *verbis: Servico, portanto, vem a ser o resultado da atividade humana na criacao de um bem que nao se apresenta sob a forma de bem material, v.g., a atividade do transportador, do locador de bens imoveis, do medico, etc. O conceito economico de "prestacao de servico" (fornecimento de bem imaterial) nao se confunde nem se equipara ao conceito de "prestacao de servicos" do direito civil, que e conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestacao de servicos e o fornecimento mediante remuneracao, do trabalho a terceiro). O conceito economico nao 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."

Esses serviços de transporte e as operações de locação envolvidas, considerados em sua realidade econômica, não se qualificam como meras despesas logísticas acessórias, mas como prestações de natureza complexa, nas quais o direito de uso de bens (embarcações e aeronaves) se integra a um conjunto organizado de utilidades indispensáveis à operação offshore.

nesse sentido, à luz do conceito econômico de serviço acolhido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e da compreensão ampliativa da

DOCUMENTO VALIDADO

noção de insumo no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, tais dispêndios assumem inequívoco caráter de insumos diretamente vinculados à atividade-fim de produção de petróleo e gás, razão pela qual reconheço o direito ao crédito e afasto as glosas efetuadas neste tópico.

Operações sem direito a crédito "Cessão de uso" de gasoduto

No presente tópico, examina-se a legitimidade da apropriação de créditos das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, no regime da não cumulatividade, com fundamento nos artigos 3º, incisos II e IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, relativamente aos valores despendidos pela recorrente a título de cessão de capacidade no gasoduto conhecido como "Lula-Mexilhão" (LL-MXL).

A discussão centra-se na qualificação jurídica e econômica desses gastos: se configuram insumos essenciais à atividade produtiva da empresa, aptos ao creditamento, ou se representam mera cessão de direito de uso de bem de terceiro, sem vinculação direta com a produção ou prestação de serviço.

A análise dos autos revela que os documentos anexados – em especial os contratos de operação consorcial dos campos de BMS-9 e BMS-11 (DOCs 11 e 12), o contrato de cessão de capacidade do gasoduto (DOC. 13) e a Nota Técnica da Agência Nacional do Petróleo – ANP (DOC. 14) – comprovam que a utilização do modal dutoviário é etapa funcionalmente integrada à extração e ao beneficiamento do gás natural extraído em alto-mar, o qual somente adquire utilidade comercial após tratamento industrial em instalações terrestres específicas, localizadas em Caraguatatuba/SP.

Conforme demonstrado, o gasoduto LL-MXL constitui infraestrutura partilhada entre as empresas consorciadas e serve ao escoamento da produção bruta para a Unidade de Tratamento de Gás Monteiro Lobato – UTGCA. Essa operação não tem caráter acessório ou opcional, mas representa etapa imprescindível da cadeia de produção do gás natural comercializável, que, antes de seu processamento, encontra-se em estado inacabado e não disponível para o consumo.

No caso concreto, as despesas com cessão de capacidade de uso do gasoduto inserem-se em um modelo contratual consorcial de rateio de infraestrutura estratégica à produção. A complexidade técnica da cadeia produtiva do gás natural impõe o uso do modal dutoviário como única alternativa viável para a movimentação contínua do produto bruto, em substituição a modais menos eficientes ou inviáveis sob a ótica econômica e ambiental.

Deste modo, reconhece-se que o gasto examinado configura insumo relevante, pois indispensável à realização da atividade-fim da empresa. Trata-se de etapa intermediária da produção, e não de mera despesa logística de distribuição ou comercialização.

DOCUMENTO VALIDADO

A jurisprudência administrativa do CARF já enfrentou casos análogos com fundamentação convergente. No Acórdão nº 3402-002.923, a 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção reconheceu expressamente que dutos e terminais, ainda que não classificados como prédios ou equipamentos nos moldes convencionais, configuram bens afetos à produção, podendo gerar créditos de PIS/COFINS com base no artigo 3º, IV, das leis de regência.

> ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS E EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE. Diante da inexistência de definição clara e fechada na legislação sobre o conceito de máquinas, equipamentos e prédios, a verificação das hipóteses creditáveis com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, deve ser analisada caso a caso, tendo em vista a função dos bens indicados no processo produtivo e seu modo de funcionamento. No caso dos autos, restou demonstrada a possibilidade de creditamento frente ao tipo de utilização dos dutos, terminais e embarcações alugados enquanto ferramentas essenciais para execução das atividades do objeto social da recorrente. (ACÓRDÃO 3301-014.400 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA SESSÃO DE 12 de fevereiro de 2025)
>
> **********
>
> CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/12/2010 a 31/12/2010
>
> CREDITAMENTO NO REGIME NÃO CUMULATIVO. ÔNUS DA PROVA. Na apuração de PIS não-cumulativo, a prova da existência do direito de crédito indicado nas declarações incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas (art. 170 do CTN c/c art. 373 do CPC/15).
>
> 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 n° 3402-002.923, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária).
>
> DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTES DOS PAGAMENTOS POR AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES. INCISO IV DA LEI N° 10.637/2002. POSSIBILIDADE.
>
> Sobre o afretamento de embarcações pertencentes à PETROBRÁS, que recebe os pagamentos pelo afretamento a casco nu, a partir de pagamentos do "hire" pela TRANSPETRO, tendo como função possibilitar as operações de transporte e armazenagem de granéis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicas e de gás em geral, é permitida a tomada de crédito com base no art. 3°, IV, da Lei n° 10.637/2002.

Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2021, 22 de junho). *Acórdão nº 3301-010.370, Processo nº 16682.903250/2013-34, Recurso Voluntário, Recorrente: PETROBRAS TRANSPORTE S.A. – TRANSPETRO*. 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Cabe ainda destacar que a Nota Técnica da ANP reconhece expressamente o papel do gasoduto LL-MXL como elemento estruturante do escoamento da produção na chamada "Rota 1" da Bacia de Santos, evidenciando a aderência funcional do equipamento à cadeia de produção de gás natural, e não à sua comercialização.

Os valores lançados a título de cessão de capacidade foram demonstrados em documentos fiscais (notas de débito) emitidas reciprocamente entre as consorciadas, com base em cláusulas contratuais expressas. Trata-se, portanto, de dispêndios efetivos, vinculados ao rateio de custos consorciais e devidamente escriturados, o que afasta eventual alegação de ausência de comprovação.

Ademais, tal como já discorrido em tópico anterior, as operações de cessão de uso de gasoduto devem igualmente ser apreciadas em sua realidade econômica, como prestações de natureza complexa, nas quais o direito de uso do bem (gasoduto) se integra a um conjunto organizado de utilidades indispensáveis à operação offshore.

À luz do conceito econômico de serviço acolhido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, bem como da compreensão ampliativa da noção de insumo no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, tais dispêndios assumem inequívoco caráter de insumos diretamente vinculados à atividade-fim de produção de petróleo e gás, razão pela qual reconheço o direito ao crédito e afasto as glosas efetuadas neste tópico.

A alteração do critério de rateio procedida pela fiscalização. Ausência de respaldo legal. Reconhecimento da receita com base no ias 18 e cpc 30

A recorrente sustenta que a fiscalização, desprovida de amparo legal, teria alterado o critério proporcional de rateio entre receitas tributáveis, não tributáveis e de exportação para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS, substituindo as informações regularmente escrituradas na EFD-Contribuições por dados obtidos exclusivamente no SISCOMEX.

Consta dos autos que a autoridade fiscal identificou divergências entre os valores de receitas de exportação declarados na EFD-Contribuições e aqueles registrados no SISCOMEX e, verificando que a memória de cálculo apresentada carecia dos códigos CST-PIS e CST-COFINS e de outros elementos necessários à perfeita individualização dos créditos, considerou tais créditos como comuns, procedendo ao rateio proporcional com base nas exportações mensais informadas no SISCOMEX e intimando a contribuinte a promover as retificações cabíveis nos termos da legislação aplicável.

No âmbito contábil, a contribuinte declarou reconhecer as receitas de exportação, à época dos fatos, segundo o CPC 30/IAS 18, dispositivos revogados em 1º de janeiro de 2018 pela introdução do CPC 47/IFRS 15. Sob qualquer desses marcos normativos, o fiel cumprimento do regime de competência exige controles de

DOCUMENTO VALIDADO

cut-off que garantam a correta delimitação temporal das operações e documentação apta a conciliar tempestivamente a escrituração mercantil com as obrigações acessórias e as bases operacionais.

A divergência apontada entre a EFD-Contribuições e o SISCOMEX pode, em tese, resultar de diferenças no reconhecimento temporal das receitas, tais como competência contábil *versus* data de faturamento ou embarque; contudo, tal hipótese reclama prova objetiva pela contribuinte, mediante trilha de auditoria e reconciliações formais que evidenciem a correlação insumo-receita, os marcos temporais de competência e a classificação fiscal adequada de cada operação.

No presente caso, a contribuinte não logrou comprovar os elementos indispensáveis à validação do seu procedimento, pois a memória de cálculo não contém, de forma completa, os códigos CST-PIS/COFINS referentes aos insumos que originaram os créditos; inexiste conciliação que alinhe a competência contábil às informações fiscais e operacionais; e não foi demonstrada, com documentação idônea, a vinculação dos insumos às receitas de exportação necessária à segregação.

Não se discute a postergação de pagamento, pois o reconhecimento contábil de receitas antes da emissão da NF-e pode harmonizar-se com o regime de competência; o ponto nevrálgico reside na deficiência de demonstração e conciliação, cuja prova incumbe precipuamente à contribuinte, impossibilitando-se a esta relatoria e à fiscalização aferir a aderência dos registros à substância econômica das transações e à forma de rateio proporcional adotada.

A omissão de reconciliação entre demonstrações contábeis, obrigações acessórias tributárias e fiscais e controles gerenciais, os quais, dada a expressiva materialidade e a rigorosa regulação do setor de petróleo e gás, deveriam encontrar-se plenamente integrados, limitou a atuação fiscal e restringiu a convicção desta relatoria quanto às causalidades e aos marcos temporais pertinentes.

Nesse cenário probatório, não se vislumbra alteração do critério metodológico eleito pela contribuinte, mas sim o necessário ajuste fundado em dados oficiais disponíveis, diante da incompletude das informações apresentadas.

À vista do exposto, reputo legítimos os ajustes efetuados pela fiscalização.

Em face do exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, voto por DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para:

(i) Reverter a glosa relativa às despesas incorridas na fase de exploração e produção de petróleo e gás, reconhecendo-as como insumos essenciais e relevantes para a indústria do petróleo, com direito ao crédito integral da Cofins, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

(ii) Restabelecer os créditos referentes à locação/afretamento de embarcações, aeronaves e transporte de pessoal offshore, por configurarem

DOCUMENTO VALIDADO

> prestações economicamente qualificadas como serviços de natureza complexa e insumos indispensáveis à operação das unidades marítimas, diretamente vinculados à atividade-fim de produção de petróleo e gás.
>
> (iii) Reconhecer o direito ao crédito nas despesas de cessão de uso/capacidade do gasoduto UTGCA, por se tratar de infraestrutura essencial ao escoamento da produção de gás natural até a unidade de tratamento em terra, qualificando-se tais dispêndios como insumos diretamente vinculados à atividade-fim da recorrente.

> Manter a alteração do critério de rateio de receitas efetuada pela fiscalização, à vista da insuficiência dos elementos probatórios apresentados pela contribuinte para demonstrar, de forma consistente, a correlação entre insumos e receitas e a adequação dos critérios de segregação e apropriação de créditos.

Quanto ao crédito sobre a depreciação usual aplicada sobre os custos de construção/montagem ativáveis no imobilizado, a partir das datas de entrada em funcionamento dos gasodutos, conforme resposta contida na Informação Fiscal (página 29) e aos créditos extemporâneos informados na EFD-Contribuições no período de 2014 a 2016, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

> Com as devidas vênias, divirjo ada ilustre relatora quanto ao crédito sobre a depreciação usual aplicada sobre os custos de construção/montagem ativáveis no imobilizado, a partir das datas de entrada em funcionamento dos gasodutos, conforme resposta contida na Informação Fiscal e aos créditos extemporâneos informados na EFD-Contribuições no período de 2014 a 2016.
>
> **CONSTRUÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO - GASODUTOS**
>
> A fiscalização glosou notas fiscais de serviços relativas à construção de gasodutos, conforme a "Informação Fiscal" que lastreou o Despacho Decisório, no tópico "DAS OPERAÇÕES NÃO IDENTIFICADAS COM INDÍCIOS DE FABRICAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO", no qual foram glosadas as seguintes rubricas: ""Construção/montag.d/duto marítimo C/mat", "Construção/montag.d/duto marítimo-S/mat", "Construção/montag.d/duto terrestre C/mat", "ENGENHARIA DA CONSTRUÇÃO", "Projetos oleodutos/gasodutos marítimos", "Projetos oleodutos/gasodutos terrestres".
>
> Conforme resposta da própria recorrente, as rubricas se referem à construção de novos gasodutos, detalhando, inclusive, a entrada em funcionamento de cada gasoduto.
>
> A própria fiscalização reconheceu a possibilidade de geração de crédito por depreciação, nos termos do artigo 3º, inciso VI das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, mas, aparentemente, não concedeu tais créditos, tendo apenas

DOCUMENTO VALIDADO

glosado os créditos tomados pela recorrente nos termos do artigo 1º da Lei nº 11, conforme excerto extraído da referida informação fiscal:

> "67. O procedimento correto seria o contribuinte compor todos os custos do ativo imobilizado e a partir da entrada em produção deste determinado ativo, a partir do momento de sua utilização (início da vida útil), o Contribuinte poderia descontar os créditos com base na depreciação do ativo."

Não houve por parte da fiscalização questionamento quanto à data de entrada em funcionamento dos gasodutos nem quanto à sua finalidade, isto é, gasodutos marítimos destinados a transporte até as unidades de processamento em terra, ou seja, dentro do processo produtivo da recorrente.

A recorrente pediu em recurso voluntário o creditamento na modalidade de insumos (inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), ou no inciso VI do referido artigo, ou com base no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, como máquinas e equipamentos.

Inicialmente, destaca-se que a construção de um gasoduto não pode ser considerada como máquina ou equipamento, a teor do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008.

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.).

DOCUMENTO VALIDADO

O Código Civil seguiu na mesma linha:

> 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.)

Então, a construção de uma instalação não pode ser considerada aquisição de máquinas e equipamentos de terceiros, objeto do creditamento na forma do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008. Eventualmente, as máquinas e equipamentos utilizados na construção poderiam ser objeto do creditamento, mas não houve discriminação por parte da recorrente quanto à aquisição de máquinas ou equipamentos de terceiros.

Já em relação ao creditamento como insumos (inciso II do artigo 3º), a diferença entre este e o crédito por depreciação é justamente a necessidade de contabilização do bem no ativo imobilizado.

Assim, o artigo 179 da Lei nº 6.404/76 dispõe que serão classificadas no ativo imobilizado "*os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens*." e que a diminuição de tais direitos será mediante a depreciação, correspondente "*à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência*".

Já a Lei nº 4.506/64 dispõe no artigo 57 que "*poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.*". Seus §§2º e 8º complementam:

> § 2º A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos
>
> [...]
>
> § 8º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

DOCUMENTO VALIDADO

Por seu turno, o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado – dispõe:

> 10. A entidade deve avaliar, segundo esse princípio de reconhecimento, todos os seus custos com ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção a ele. O custo de item de imobilizado pode incluir custos incorridos, relativos aos contratos de arrendamento de ativo, que são usados para construir, adicionar a, substituir parte ou serviço a item do imobilizado, tais como a depreciação de ativo de direito de uso. (Alterado pela Revisão CPC 13)

[...]

Destarte, a construção do gasoduto deve ser ativada no Ativo Imobilizado e ser sujeita à depreciação.

Sendo assim, considerar tudo como insumo como pleiteia a recorrente significaria tornar inócua a existência do inciso VI do referido artigo.

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

> Ac. 3301-010.381:
>
> DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.
>
> Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo são tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano.
>
> Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo que prolongam a vida útil do bem em prazo superior a um ano, conforme a legislação do imposto sobre a renda, devem ser ativados, apurando-se sobre eles despesas de depreciação.
>
> Sobre as despesas de depreciação é possível a apuração de créditos não cumulatividade do PIS/COFINS, nos termos artigo 3º, § 1º, III, da Lei n. 10.833/2003. Inteligência da Solução Cosit n. 59/2021.
>
> Ac. 9303-016.349:
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL EM PRAZO SUPERIOR A 1 (UM) ANO).
>
> Os gastos com manutenção de bens pertencentes ao ativo imobilizado e empregados na atividade operacional do contribuinte, que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, e que, portanto, sejam capitalizados, nos termos do art. 48 da Lei nº 4.506/64, podem ser apropriados com fundamento no inciso VI dos art. 3º das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

Embora tratem de despesas de manutenção, a *ratio decidendi* é no sentido de que se forem parcelas pertencentes ao ativo imobilizado, devem ser ativadas e depreciadas.

DOCUMENTO VALIDADO

Concluindo, acato o pedido subsidiário da recorrente para reconhecer o crédito sobre a depreciação dos valores glosados, nos termos do inciso VI do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, calculadas a partir da data em funcionamento dos gasodutos, contidas na "Informação Fiscal" que lastreou o Despacho Decisório e que não foram questionadas pela fiscalização.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS INFORMADOS NA EFD-CONTRIBUIÇÕES NO PERÍODO DE 2014 A 2016

Os créditos extemporâneos informados em DACON foram objeto da Súmula CARF nº 231, com o seguinte enunciado:

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

Embora a súmula se refira apenas a Dacon, as razões veiculadas no Acórdão nº 9303-014.081, um dos paradigmas da referida súmula, se aplicam à EFD-Contribuições, razão pela qual as adoto como fundamento:

> CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.
>
> Voto:
>
> "[...]
>
> Do Mérito
>
> As matérias trazidas à cognição desta Câmara uniformizadora de jurisprudência são as seguintes: (a) aproveitamento de créditos extemporâneos no regime não cumulativo; (b) créditos de COFINS sobre gastos com equipamentos de proteção individual (EPI); e (c) créditos de COFINS sobre aquisição de materiais de limpeza.
>
> (a)créditos extemporâneos A fiscalização entende que bens e serviços somente poderiam ter seus créditos imputados ao período de competência em que foram adquiridos.
>
> No acórdão recorrido entendeu-se pela admissão do creditamento extemporâneo, sem necessidade de prévia retificação de DACON e DCTF, sob o fundamento de inexistência de previsão legal para tal exigência, observados os demais requisitos legais para o creditamento.
>
> De fato, o aproveitamento de créditos extemporâneos da COFINS não cumulativa só seria permitido se o contribuinte tivesse retificado suas Declarações (DACON e

DOCUMENTO VALIDADO

DCTF) relativas aos períodos de apuração originários dos créditos, como se expõe a seguir.

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

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

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

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

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

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

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

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

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

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (...) § 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição. (...).

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores. (...)§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora. (...).

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

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

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Portanto, para esse aproveitamento seria necessária apuração prévia relativa aos períodos de apuração correspondentes, o que demandaria a retificação dos DACON dos períodos anteriores. As exigências impostas pelas IN SRF utilizadas pela Fiscalização estão amparadas no art. 92 da Lei nº 10.833/2003, que atribuiu à SRF a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.
>
> A análise da existência e da natureza do crédito necessitam de aferição dentro do período específico de geração do crédito. Como os créditos referem-se a 4 ou 5 anos antes do seu efetivo aproveitamento, há que se perquirir, se naquela data, eram créditos apropriáveis segundo a legislação de regência da época.
>
> Em endosso aos argumentos aqui expostos, cite-se excerto do voto condutor do Acórdão n. 3302-004.156, de 22/05/2017:
>
> "(...) Não se pode olvidar, ademais, que o registro extemporâneo de créditos, se permitido fosse, além do descumprimento do disposto no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, impossibilitaria ou dificultaria em muito o controle das operações com direito a crédito. Se houvesse tal permissão, como saber se as operações registradas extemporaneamente não foram registradas anteriormente no mês correspondente e nos seguintes? Somente mediante a realização de auditoria em todos os meses anteriores ao registro extemporâneo do crédito seria possível confirmar ou não essa informação.
>
> Ademais, tendo em conta que a autoridade fiscal não é autorizada a fiscalizar/auditar os períodos pretéritos não alcançados pelo procedimento fiscal em curso, o registro de operações de créditos extemporâneas, por certo, oportunizaria e facilitaria a prática de fraudes, mediante a apropriação, por mais de uma vez, de crédito de uma mesma operação".
>
> Por fim, registro que o entendimento aqui externado corresponde ao posicionamento que tem prevalecido nos últimos julgados desta 3ª Turma da CSRF, como pode ser verificado nos Acórdãos nº 9303-011.780, de 18/08/2021; 9303-012.971, de 16/03/2022, e no aqui referido Acórdão 9303-013-263, de 13/04/2022.
>
> Tendo em vista o aqui exposto, deve ser reformado o Acórdão recorrido nesta matéria, para rejeitar o creditamento extemporâneo, ante a necessidade de prévia retificação de declarações."

Além das questões relativas à duplicidade de utilização, a apropriação de créditos extemporâneos, diretamente em outros períodos que não os de sua apuração, desvirtua os critérios de rateio estabelecidos nos §§8º e 9º do artigo 3º e no §3º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 (bem como sua correspondência na Lei nº 10.637/2002), alterando a natureza de sua utilização.

Destarte, nego provimento quanto ao reconhecimento dos créditos extemporâneos e dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre a depreciação dos valores glosados na construção dos gasodutos, a partir da data de seu funcionamento.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de afastar as preliminares de nulidades suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre (1) as despesas incorridas na fase de exploração e produção de petróleo e gás; (2) sobre a locação de embarcações de PJ domiciliadas no Brasil; (3) sobre a depreciação usual aplicada sobre os custos de construção/montagem ativáveis no imobilizado, a partir das datas de entrada em funcionamento dos gasodutos, conforme resposta contida na Informação Fiscal (página 29); (4) sobre a cessão de uso de gasoduto para a Unidade UTGCA.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO