



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.902027/2018-84
ACÓRDÃO	3202-002.360 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETRÓLEO BRASILEIRO S. A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/12/2014 a 31/12/2014

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DECLARAÇÕES NÃO RETIFICADAS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, a exemplo da EFD-Contribuições, para que os registros permitam controle da fruição dos créditos sem duplicidades ou incongruências em relação aos controles/registros contábeis e fiscais do contribuinte.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

TRANSPORTE FIRME DE GÁS NATURAL. ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE. "SHIP OR PAY". CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos contratos de Serviço de Transporte Firme, o Transportador está obrigado a programar e transportar o volume diário de gás natural solicitado pelo Carregador até a Capacidade Contratada de Transporte estabelecida no contrato. O Encargo de Reserva de Capacidade de Transporte (Ship or Pay) é o valor devido pela reserva da capacidade de transporte, independentemente do efetivo transporte da Capacidade

Contratada. Tal Encargo é devido em razão do controle tarifário pelo custo exigido na Resolução ANP nº 15/2014, que impõe a remuneração dos custos arcados pelo Transportador mesmo que sem movimentar o volume total diário reservado. Assim, o SoP não configura custo à parte do contrato, mas Encargo que compõe a remuneração contratual do Serviço de Transporte Firme, de modo que gera direito ao creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. INSUMOS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A não comprovação de que os serviços portuários estão inseridos na atividade produtiva impossibilita sua inclusão na base de creditamento das contribuições a título de insumos.

AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

O afretamento de embarcações utilizadas nas atividades da empresa dá direito ao crédito das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

AFRETAMENTO DE AERONAVES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O afretamento de aeronaves utilizados nas atividades da empresa não dá direito ao crédito das contribuições ao PIS e da COFINS a título de insumos, pois estes somente contemplam aquisição de bens ou serviços, e não a locação, de que é espécie o afretamento. Por sua vez, o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 também não é aplicável, pois trata de “prédios, máquinas e equipamentos”.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (1) por unanimidade, em reverter as glosas sobre os gastos descritos como afretamento de embarcações. Acompanhou a Relatora, pelas conclusões, em relação aos gastos com afretamento de embarcações o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha. (2) Por maioria de votos, em reverter as glosas sobre os valores referentes ao pagamento na modalidade “Ship or Pay”. Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento ao recurso no tema. (3) Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas (a) sobre as despesas portuárias, (b) sobre os créditos

extemporâneos e (c) sobre os gastos descritos como afretamento de aeronaves. Vencidas as Conselheira Aline Cardoso de Faria (Relatora) e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que davam provimento ao recurso nas matérias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Redator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata o presente de exame do PER/DCOMP nº 07912.57876.280318.1.2.04-4750, transmitido em 28/03/2018, de crédito referente a R\$ 405.437.490,22, valor que teria sido recolhido a maior ou indevidamente em 23/01/2015, a título de COFINS-combustíveis, atinente ao período de apuração 12/2014, pela Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S. A

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de apreciação do PER 07912.57876.280318.1.2.04-4750, transmitido em 28/03/2018, de crédito referente a R\$ 405.437.490,22, valor que teria sido recolhido a maior ou indevidamente em 23/01/2015, a título de COFINS-combustíveis, código 6840, valor do DARF R\$ 432.852.625,79, atinente ao período de apuração 12/2014.

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

Após manifestação de inconformidade formalizada pela contribuinte foi proferido o Acórdão nº 12-112.993, em 18 de dezembro de 2019 desta 17ª Turma da DRJ/RJ07, declarando NULO o despacho decisório, aguardando nova decisão.

A DEMAC/RJO, proferiu o Despacho Decisório nº 1.025/2022, em conformidade com o Relatório Fiscal e Demonstrativos de fls.2.614/2.671, decidindo RECONHECER parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 250.267.618,20.

No Relatório Fiscal, onde foi exposta a legislação aplicável ao caso, foram relacionados os pontos motivadores do indeferimento dos quais podemos destacar os seguintes:

“...

1- O presente Relatório de Verificação Fiscal e seus Anexos constituem partes integrantes e indissociáveis dos despachos decisórios exarados em face dos respectivos Pedidos de Restituição - PER/Dcomps de PIS/Cofins relativos aos períodos de apuração de 01/01/2014 a 31/12/2014, ora em exame, cujas peças constam do detalhamento dos fatos e fundamentação dos resultados apurados.

2- Cumpre ressaltar que os referidos Relatório de Verificação Fiscal e seus Anexos são frutos do exame dos relatórios, dados e informações disponibilizados pelo sujeito passivo, estes concatenados com a base dados entregues a Receita Federal do Brasil conforme a seguir:

- EFD Contribuições Retificadora

...

- Escrituração Contábil Fiscal ECF Retificadora

Período de Apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

Protocolo transmissão SPEDECF-33000167000101-20140101-20141231-20190412171220

I. SUJEITO PASSIVO

3- A Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras, ora submetida a procedimento de fiscalização, é pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de sociedade anônima de capital aberto, doravante denominada Petrobras, com sede no Rio de Janeiro, tendo como objeto social, nos termos do artigo 3º de seu Estatuto Social abaixo, a fabricação de produtos do refino de petróleo:

...

II. DO HISTÓRICO

5- O presente procedimento fiscal tem como objeto a análise dos créditos concernentes aos Pedidos de Restituição de PIS/Cofins (PER/Dcomps) relativos aos saldos de DARF (Pagamento Indevido ou a Maior) no período de 01/01/2014 a 31/12/2014, os quais não foram homologados sob alegação de já terem sido objeto de compensação de débitos pela Petrobras.

6- Inconformada, a Petrobras impetrou manifestação de inconformidade em face dos respectivos despachos decisórios, alegando, sobretudo, que estes carecem de motivações detalhadas, invocando o disposto no inciso LV do artigo 5º da CF e no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, sendo os referidos créditos frutos de montantes supostamente pagos a maior, requeridos conforme os PER/Dcomps a seguir relacionados.

...

7- Em sede de julgamento, diante da falta de detalhamento dos motivos que embasaram o indeferimento das respectivas PER/Dcomps, a DRJ/RJO decidiu “DECLARAR NULO o Despacho Decisório recorrido, determinando que a autoridade competente profira nova decisão, em boa e devida forma, com a análise do direito creditório e a devida instrução probatória. “,

III- DA AÇÃO FISCAL /DESCRIÇÃO DOS FATOS

...

11-Confrontando-se as EFD-Contribuições originárias e retificadoras, constata-se que, em tese, a origem do pagamento a maior em questão, deriva do aproveitamento de créditos da não cumulatividade que não haviam sido contemplados na apuração original, mas que, posteriormente, foram identificados, o que gerou a retificação de sua apuração e, por consequência, do tributo a pagar em valor menor do que o inicialmente apurado e pago por meio do DARF;

12-Assim, o presente procedimento fiscal teve como objetivo central preliminar verificar, de forma comparativa, as bases de apuração de débito e crédito de PIS/Cofins declaradas nas EFD-Contribuições retificadoras que sofreram variações em relação apuração original, no intuito de atestar-se a devida fundamentação para redução do valor a pagar das referidas contribuições.

...

IV- DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL:

...

26-Por sua vez, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, aplicável à contribuição para o PIS/Pasep, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, aplicável à Cofins, instituíram o regime da não-cumulatividade na cobrança dessas contribuições.

27-O fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas destas contribuições sociais estão definidos nos artigos 1º e 2º das citadas leis.

28-Já as regras de apuração dos créditos sob a sistemática não-cumulativa, objeto da presente análise, estão definidas em seus artigos 3ºs, de teores semelhantes, por força do inciso II do artigo 15º da Lei nº 10.833/2003.

29-Transladam-se a seguir o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e os arts. 3º e 15º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente:

...

30- Primeiramente, cumpre destacar que o aproveitamento de eventuais créditos resultará em redução da contribuição devida, equivalendo a uma renúncia de receita, e, portanto, deve-se observar o princípio da interpretação literal, sendo vedada a extensão da norma a casos nela não previstos, consoante o disposto no art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Assim, há que se interpretar restritivamente a legislação referente aos créditos que são aproveitados no regime não-cumulativo.

31-Os dispositivos reproduzidos acima demonstram que o legislador adotou, dentre os critérios que norteiam as possibilidades de utilização de crédito na modalidade da não-cumulatividade, o de listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito.

32-Assim, conforme se depreende da leitura de tais dispositivos, para efeito de apuração de créditos de PIS/Cofins na sistemática da não-cumulatividade, não é qualquer gasto ou despesa que gera direito ao creditamento.

33- De acordo com os dispositivos reproduzidos acima, as hipóteses de desconto de crédito se restringem a três grupos distintos: bens adquiridos para revenda; insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e custos, despesas e encargos, conforme taxativamente listados nos incisos I a X.

V - DAS CONSTATAÇÕES E GLOSAS DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS:

34. Com base nos documentos, informações e esclarecimentos disponibilizados pela Petrobras no curso do presente procedimento fiscal, concatenados com as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Escriturações Contábil e Fiscal (ECD, ECF e EFD-Contribuições), obtidas a partir dos sistemas da RFB referentes período de 01/01/2014 a 31/12/2014, apuraram-se registros de dispêndios objeto de créditos que ensejaram a glosa dos respectivos créditos tributários de PIS/Cofins, haja vista a não observância apropriada da legislação tributária então em vigor.

35. Dentre as irregularidades, restou apurado que a Petrobras incorporou à base de cálculo dos créditos passíveis de dedução do valor devido de PIS/COFINS, créditos não admissíveis por ao menos uma das razões seguintes:

I- Créditos extemporâneos: fatos geradores/ocorrências anteriores ao ano-calendário em exame

II- Créditos sobre dispêndios/serviços incompatíveis com conceito de insumo de produção

I-Créditos Extemporâneos

36. O aproveitamento de créditos extemporâneos, qual sejam: os decorrentes de aquisições anteriores ou posteriores ao período de apuração, não é admitido, pois contraria a legislação, como se depreende do teor do Acórdão nº 12-76.061, da 16ª Turma da DRJ/RJO, de 20 de maio de 2015, nos autos do PAF nº 16004.720187/2014- 75

(...)

..

O aproveitamento de créditos extemporâneos impossibilita o controle da sua exata apropriação, pois, não se apropriando o crédito período em que incorreu, anos depois pode vir-se a utilizá-los sob a alegação de que não o fez na época devida.

Suponha-se uma situação na qual o interessado apenas tenha vendido no mercado interno, não sendo passível de ressarcimento ou compensação.

Ao decidir apropriar o seu crédito somente em período posterior, se no período utilizado a empresa exportou, passou a ter um crédito passível de ressarcimento ou compensação. Isto não é permitido pela legislação.

O procedimento correto seria informar o crédito apurado no Dacon ou EFD Contribuições do próprio período e, se não utilizado, aproveitá-lo em períodos posteriores. 37 Pelo exposto, glosaram-se todos os créditos de PIS/Cofins relativos a dispêndios/aquisição de insumos adquiridos em datas anteriores a 30 dias do início do período de apuração, conforme demonstrado:

Blocos A100/A170

PETROBRAS S/A

I- CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Blocos A100/A170 EFD CONTRIBUIÇÕES		BASE DE CÁLCULO PIS / COFINS	
Soma de A170_VI_BC_COFINS		Total Geral	
AC Origem - Natureza Dispêndio			
☒ Aluguéis de máquinas e equipamentos		R\$	3.893,62
2013		R\$	3.893,62
☒ Aquisição de serviços utilizados como insumo		R\$	200.737.463,03
2001		R\$	24.010,05
2004		R\$	11.193.574,34
2010		R\$	267.694,90
2012		R\$	769.459,17
2013		R\$	188.482.724,57
Total Geral		R\$	200.741.356,65

Blocos D100 / D105**I- CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS - Base de Cálculo**

Blocos D100/D105 EFD CONTRIBUIÇÕES		BC PIS / COFINS
Soma de D105_VL_BC_COFINS		Total Geral 2014
Rótulos de Linha		
☐ Aquisição de serviços utilizados como insumo	R\$	1.584.391,58
2013	R\$	1.584.391,58
☐ Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	R\$	57.808.949,14
2013	R\$	57.808.949,14
Total Geral 2014	R\$	59.393.340,72

Blocos A100/A170**I- RESUMO DE GLOSAS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEO****Blocos A100/A170 EFD CONTRIBUIÇÕES VL Crédito Glosado - PIS E COFINS**

Mês/ano	A170_VL_BC	A170_VL_COFINS	GLOSA	A170_VL_PIS	GLOSA
jan/14	R\$ 29.528.944,78	R\$ 2.244.199,77		R\$ 487.227,79	
fev/14	R\$ 333.887,31	R\$ 25.375,46		R\$ 5.509,15	
mar/14	R\$ 7.564.640,68	R\$ 574.912,69		R\$ 124.816,47	
abr/14	R\$ 3.536.990,09	R\$ 268.811,26		R\$ 58.360,34	
mai/14	R\$ 105.800,26	R\$ 8.040,81		R\$ 1.745,70	
jun/14	R\$ 350.688,09	R\$ 26.652,30		R\$ 5.786,34	
jul/14	R\$ 147.793.162,92	R\$ 11.232.280,37		R\$ 2.438.587,17	
ago/14	R\$ 84.322,95	R\$ 6.408,55		R\$ 1.391,33	
set/14	R\$ 163.713,40	R\$ 12.442,21		R\$ 2.701,27	
out/14	R\$ 45.690,14	R\$ 3.472,43		R\$ 753,88	
nov/14	R\$ 488.633,05	R\$ 37.136,11		R\$ 8.062,42	
dez/14	R\$ 10.744.882,98	R\$ 816.611,13		R\$ 177.290,53	
Total Gera	R\$ 200.741.356,65	R\$ 15.256.343,09		R\$ 3.312.232,39	

Blocos D100 / D105**I- RESUMO DE GLOSAS- CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS- PIS E COFINS****Blocos D100/105 EFD CONTRIBUIÇÕES**

Rótulos de Linha	D105_VL_BC_COFIN	D105_VL_COFINS	D101_VL_PIS
☐ 2014			
jan	R\$ 1.946.609,58	R\$ 147.942,34	R\$ 32.119,06
fev	R\$ 37.434.033,33	R\$ 2.844.986,50	R\$ 617.661,62
mar	R\$ 4.901.609,27	R\$ 372.522,28	R\$ 80.876,62
abr	R\$ 15.111.088,54	R\$ 1.148.442,68	R\$ 249.333,12
Total Geral	R\$ 59.393.340,72	R\$ 4.513.893,80	R\$ 979.990,42

...

II- Créditos de Dispendios/Serviços Incompatíveis - Conceito de Insumo de Produção:

38. Nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, não podem compor a base de cálculo dos créditos a deduzir do PIS/Cofins as aquisições que não se enquadrem na condição de insumo, devendo o conceito de insumo, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade dessas contribuições, ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":

- a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";
- a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";
- b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":
- b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";
- b.2) "por imposição legal".

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

39. Examinando-se os registros de aquisições de produtos/serviços consignados nas fichas A100/170 e F100 das respectivas EFD-Contribuições e NF-e, estas concatenadas com as informações apresentadas pela Petrobras no curso do procedimento fiscal, constataram-se diversos dispêndios que não se enquadram nos critérios exigidos para reconhecimento da condição de insumos, os quais foram identificados a partir das descrições constantes das notas fiscais de aquisição, selecionando-se os seguintes tipos:

II.1 DESPESAS PORTUÁRIAS

II.2 DESPESAS COM PROJETOS

II.3 DESPESAS AFRETAMENTO DE AERONAVES E EMBARCAÇÕES

II.4 DESPESAS VIAGENS

II.5A e II.5B DESPESAS SERVIÇOS NÃO COMPROVADO INSUMO PRODUÇÃO II.6 DESPESAS DE ENCARGO CONTRATUAL TRANSP SHIP OR PAY II.1 DESPESAS PORTUÁRIAS

40 Examinando-se os registros A100/170, verificaram-se aquisições de serviços portuários não integrados diretamente a produção, cujas bases de cálculo concernente ao ano-calendário 2014 seguem resumidas:

II.1 Despesas Portuárias

Tipo Dispêndio	II.1 Despesas Portuárias
Blocos A100/ A170 EFD CONTRIBUIÇÕES	
Rótulos de Linha	Soma de A170_VL_BC
Manutencao em area portuaria	R\$ 4.785.000,00
Movimentacao maritima de Cargas	R\$ 285.313.754,14
Obras Portuarias	R\$ 12.830,70
Projetos Obras Portuarias	R\$ 15.810,01
Rebocadores Portuarios	R\$ 263.591.917,02
Utilizacao de portos	R\$ 4.466.510,34
Total Geral	R\$ 558.185.822,21

41 Verificando-se a descrição dos itens das respectivas notas fiscais, a partir dos registros A100-170, constatou-se que se trata de despesas portuárias. Portanto, considerando que tais despesas incidem em etapas anteriores ou posteriores à produção, elas não constituem insumo de produção, como se depreende do Acórdão nº 106-005.508, da 6ª Turma da DRJ/06, de 19 de novembro de 2020: (...)

...

42. Pelo exposto, glosaram-se os respectivos créditos de PIS/Cofins concernentes às despesas portuárias (...)

II.2 DESPESAS C/PROJETOS

43 Examinando-se os registros A100/170 e F100, verificaram-se registros de aquisições de serviços de consultoria técnica com propósitos não integrados diretamente a fase de produção, cujas bases de cálculo concernente ao ano calendário 2014 seguem resumidas:

Blocos A100/170

II.2 Despesas de Projetos

Tipo Dispêndio	II.2 Despesas c/ Projetos - Glosad. Y	
Blocos A100/ A170 EFD CONTRIBUIÇÕES		
Rótulos de Linha	Soma de A170_VL_BC	
PROJETO DE DETALHAMENTO DE INSTRUMENTACA	R\$	57.460,81
Projetos / Estudos submarinos	R\$	10.946.669,89
PROJETOS DE SIST. AUTOMACAO IN	R\$	15.173.384,26
Projetos de Sistemas Eletricos	R\$	12.188.174,58
Projetos eletricos	R\$	23.220,00
PROJETOS ENGENHARIA DE AVALIAC	R\$	83.080.467,00
Projetos Hidricos	R\$	23.000,00
PROJETOS SIST.PROCESS. PETROLE	R\$	7.002.812,10
Projetos sistema d/gerac.e distrib.vapor	R\$	112.115,92
Total Geral	R\$	128.607.304,56

Bloco F100

II.2 Despesas de Projetos

Tipo Dispendio	II.2 Despesas de Projetos Glosad. Y	
Blocos F100 EFD CONTRIBUIÇÕES		
Rótulos de Linha	F100_VL_OPER BC	
PROJETOS ENGENHARIA DE AVALIAC	R\$	2.484.172,02
PROJETOS SIST.PROCESS. PETROLE	R\$	604.745,79
Total Geral	R\$	3.088.917,81

44 Verificando-se a descrição dos itens das respectivas notas fiscais, a partir dos registros A100-170 e F100, constatou-se que se trata de despesas de serviços equivalentes a consultoria técnica de detalhamento e execução de projetos. Portanto, considerando que tais despesas incidem em etapas anteriores ou posteriores à produção, elas não constituem insumo de produção, como se depreende do Acórdão nº 14-75.002, da 11ª Turma da DRJ/POR, de 21 de novembro de 2017 (...)

...

46 Pelo exposto, glosaram-se os respectivos créditos de PIS/Cofins concernentes às despesas de projetos, conforme demonstrado nos quadros resumos a seguir:

Blocos A100/170**II.2 Despesas de Projetos - Glosas**

Tipo Dispêndio	II.2 Despesas c/ Pro_			-
Blocos A100/ A170 EFD CONTRIBUIÇÕES				AC - 2014
Rótulos de Linh	A170_VL_BC (Glosa)	A170_VL_COFINS (Glosa)	A170_VL_PIS (Glosa)	
jan	R\$ 11.863.251,60	R\$ 901.606,85	R\$ 195.743,63	
fev	R\$ 12.616.884,53	R\$ 958.883,30	R\$ 208.178,54	
mar	R\$ 14.155.300,78	R\$ 1.075.802,74	R\$ 233.562,52	
abr	R\$ 12.349.700,59	R\$ 938.577,27	R\$ 203.770,06	
mai	R\$ 12.716.514,34	R\$ 966.454,99	R\$ 209.822,21	
jun	R\$ 9.588.791,52	R\$ 728.747,86	R\$ 158.214,98	
jul	R\$ 8.983.317,64	R\$ 682.732,17	R\$ 148.224,61	
ago	R\$ 9.787.148,44	R\$ 743.823,10	R\$ 161.487,78	
set	R\$ 8.502.192,01	R\$ 646.166,75	R\$ 140.286,11	
out	R\$ 9.109.346,53	R\$ 692.310,31	R\$ 150.304,21	
nov	R\$ 9.357.044,38	R\$ 711.135,34	R\$ 154.391,14	
dez	R\$ 9.577.812,20	R\$ 727.913,71	R\$ 158.033,89	
Total Geral	R\$ 128.607.304,56	R\$ 9.774.154,39	R\$ 2.122.019,68	

Bloco F100**II.2 Despesas de Projetos - Glosas**

Tipo Dispêndio		II.2 Despesas de Projetos (Y)				-	
Blocos F100 EFD CONTRIBUIÇÕES							AC - 2014
Rótulos de Linh	F100_VL_OPER BC (Glosas)		F100_VL_COFINS (Glosa)		F100_VL_PIS (Glosa)		
jan/14	R\$	2.484.172,02	R\$	9.335,88	R\$	2.026,82	
jun/14	R\$	604.745,79	R\$	45.960,68	R\$	9.978,31	
Total Geral	R\$	3.088.917,81	R\$	55.296,56	R\$	12.005,13	

Obs: Os documentos e o detalhamento dos registros constituintes dos montantes acima relacionados, seguem no **Anexo II.2A e II.2B do presente Relatório de Verificação Fiscal**

II.3 DESPESAS AFRETAMENTO AERONAVES e EMBARCAÇÕES

47 Examinando-se os registros A100/170 e F100, verificaram-se aquisições de serviços de afretamento de aeronaves e embarcações com propósitos não integrados diretamente à fase de produção, cujas bases de cálculo concernente ao anocalendário 2014 seguem resumidas:

...

48. Verificando-se a descrição dos itens das respectivas notas fiscais, a partir dos registros A100-170 e F100, constatou-se que se trata de dispêndios na contratação de serviços de fretamento de aeronaves e embarcações;

49. Cumpre ressaltar que a inclusão das referidas despesas de afretamento de embarcações e aeronaves na base de cálculo de créditos de PIS/Cofins, submete-se a um regramento específico, qual seja: o afretamento contratado no exterior somente goza de direito a crédito na hipótese de pagamento dessas contribuições na importação, o que, no caso em tela, não ocorre, já que as alíquotas foram reduzidas a zero. Não obstante, no caso em tela, a totalidade dos registros em questão dizem respeito a contratações originadas no mercado interno, portanto, indevidos os referidos créditos aproveitados pela Petrobras.

...

50. Corroborando ainda, no sentido da inadmissibilidade do aproveitamento de créditos sobre as referidas despesas de afretamento de embarcações e aeronaves, o Acórdão nº 12-08.151, da 17ª Turma da DRJ/RJO, de 18 de junho de 2019, quando restringe os créditos às locações de prédios, máquinas e equipamentos: (...)

...

51. Portanto, glosaram-se os respectivos créditos de PIS/Cofins concernentes às despesas de fretamento de aeronaves e embarcações (...)

...

II.4 DESPESAS DE VIAGEM

52 Examinando-se os registros A100/170, verificaram-se aquisições de serviços de viagem, dispêndios não integrados diretamente à fase de produção, conforme as respectivas bases de cálculo concernente ao ano-calendário 2014 resumidas a seguir:

...

53 Verificando-se a descrição dos itens das respectivas notas fiscais/documentos, a partir dos registros A100-170, constatou-se que se trata de dispêndios na contratação de serviços de viagens.

54 Pelo exposto, glosaram-se os respectivos créditos de PIS/Cofins concernentes às despesas de viagens, conforme demonstrado nos quadros resumos a seguir:

...

II.5 DESPESAS SERVIÇOS - SEM COMPROVAÇÃO ENQUADRAMENTO INSUMO

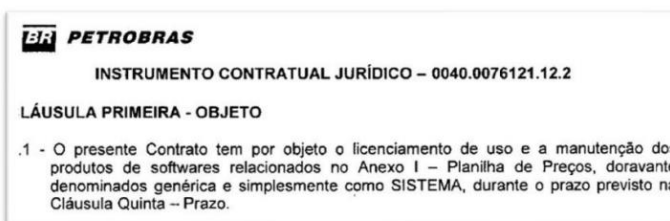
55 Examinando-se os registros A100/170 e F100, verificaram-se, dentre outras, aquisições de serviços utilizados como insumos no mercado interno e externo, cujas respectivas descrições de serviço indicam apenas "TX_Administração", conforme resumido a seguir:

...

56 Conforme relatado, diante da dificuldade de identificação da natureza do serviço contratado e sua aplicação, intimou-se a Petrobras (TIF Nº 17) a esclarecer a tipificação das referidas despesas de serviços de forma a fundamentar sua inclusão das bases de cálculo de créditos de PIS/Cofins consignadas nas respectivas EFD Contribuições;

57 A Petrobras, nos termos da carta resposta CTR0038138, de 06/12/2022, limitou-se a informar, de forma genérica / imprecisa, que os referidos contratos se referem a "Serviços de desenvolvimento sistemas utilizados nas áreas operacionais da Petrobras", indicando o inciso I do art.171 da IN nº RFB 1911/19, como base legal para apuração de créditos de PIS/Cofins. Não obstante, fez encaminhar apenas um exemplar dentre os contratos em questão, através do qual não foi possível certificar a alegação apresentada:

Contratada: LANDMARK GRAPHICS CORPORATION
INSTRUMENTO CONTRATUAL JURÍDICO – 0040.0076121.12.2



Resposta: Conforme informado no TIF 15, há uma divergência entre o cadastro do serviço na EFD e a atividade de fato executada, esse fato, considerando o princípio da verdade material não impede o direito de crédito do contribuinte, já que pode ser devidamente comprovado pela documentação de suporte, que apresentamos no arquivo denominado "Contratos Tx_Administração". O dispêndio "TX_ADMINISTRAÇÃO" apresentado pelo Auditor trata-se de serviço de desenvolvimento sistemas utilizados nas áreas operacionais da Petrobras, sendo como base legal para tomada do crédito o art. 171, I da IN 1.911/19. Estamos encaminhado o arquivo denominado "Extrato TX_ADMINISTRAÇÃO" e "CONTRATOS TX_ADMINISTRAÇÃO" com a análise e contratos como documentação suporte respectivamente.

58 Conforme o referido contrato exemplificativo, trata-se de direito de uso de sistemas, que, dada a impossibilidade da identificação efetiva de sua aplicação na fase de produção, não confere a certeza necessária do seu enquadramento no conceito de insumo de produção.

59 Como não se comprovou a integração/consumo na fase de produção do referido dispêndio acerca dos contratos denominados "TX_Administração", glosaram-se os respectivos créditos de PIS/Cofins, conforme demonstrado nos quadros resumos a seguir:

...

II.6 DESPESAS ENCARGO CONTRATOS DO "TIPO SHIP OR PAY

60 Finalmente, examinando-se os registros F100, verificaram-se, dentre outras, aquisições tipificadas como serviços utilizados como insumos no mercado interno, porém com características de encargo contratual, visando garantir serviços em potencial, independentemente de seu consumo.

...

61 Regularmente intimada (TIF Nº 17), a Petrobras ratificou serem de fato os valores dos dispêndios em questão do tipo encargo contratual, alegando, sobretudo, o seguinte:

Despesas de Encargo Contratual SHIP OR PAY

- Os valores relativos à rubrica SHIP OR PAY constitui parte do preço pelo transporte de gás, cuja composição é estratificada conforme norma da ANP (Resolução ANP 15/2014), que determina o cálculo e formação do preço conforme metodologia disciplinada por esta agência reguladora;
- a finalidade consiste em garantir o original abastecimento ininterrupto e imediato do gás, exatamente porque a natureza da atividade dos seus clientes assim impõe (Ex. Termoelétricas);
- tratam-se de valores pagos em razão das disposições legais e infralegais que regulam a operação. Vale dizer, sem o pagamento do referido valor, não existe operação de transporte.

- As rubricas de "Encargo Cap / Mov" e "Encargo de Capacidade Emergencial" também compõem o preço de transporte firme de gás, nos termos da Resolução 15/2014 da ANP, que dizem respeito a quantidade de gás que foi movimentada no período.

- os respectivos créditos tomados pela Companhia no ano de 2014 já foram objeto de glosa por autuação fiscal, que está em litúgio administrativo, no PAF nº 16682.720836/2018-70, o que, portanto, torna ilegítima uma nova glosa sob pena de se caracterizar duplicidade no tratamento da questão.

Considerações da Fiscalização: Não procede a alegação de que os referidos créditos já foram objeto de glosa por autuação fiscal no referido processo, haja vista que:

a) A Petrobras impugnou o referido auto de infração de PIS/Cofins, cujo processo, atualmente, além de se encontrar pendente de julgamento de recurso, não foi reconhecido pela DRJ RJO a existência de previsão legal para crédito do referido encargo (Acórdão nº 12-109.764, da 17ª Turma da DRJ-RJO, de 21 de agosto de 2019)

b) o objeto do presente procedimento fiscal não enseja novo lançamento de infração da mesma base de cálculo, mas tão somente visa averiguar a suficiência de crédito em face ao diversos PER/Dcomps em questão. Restaria razão à Petrobras se o referido crédito tributário lançado estivesse extinto /liquidado.

62 Quanto ao mérito, nos contratos do tipo "Ship or Pay" o contratante assume a obrigação de pagar um valor mínimo estipulado ao contratado ainda que a entrega efetiva do bem, produto ou serviço não se concretize ou venha a se concretizar em valor inferior ao mínimo estipulado.

63 Assim, quando o contratante paga despesas de transporte de produtos por terminais na modalidade "Ship por Pay", está pagando por um serviço, na realidade, não prestado, já que, efetivamente, não houve transporte de carga com custo de frete incluso, mas tão somente um encargo pela capacidade não utilizada, decorrente desta modalidade de negócios.

64 Na legislação vigente inexistente previsão legal para tomada de crédito de PIS/Cofins sobre aquisição de serviços de fretes. Admite-se a dedução do custo do frete dessas contribuições quando incluso no custo de bens, produtos e serviços adquiridos para produção de bens e prestação de serviços.

...

68 Pelo exposto, não havendo previsão legal que permita apuração de créditos sobre serviços não efetivados/consumidos, glosaram-se os respectivos créditos de PIS/Cofins, conforme demonstrado nos quadros resumos a seguir:

...

VI-ANÁLISE SUFICIÊNCIA DE CRÉDITO - PER/DCOMP APURAÇÃO CONCLUSIVA

- 68. Com base nas glosas de créditos de PIS/Cofins imputadas à Petrobras por contas das irregularidades apuradas, resumem-se no quadro abaixo os resultados quanto a suficiência dos créditos ora pleiteados por ela a título de pagamento de DARF indevido ou a maior, conforme consignados nos PER/Dcomps objeto de análise no presente procedimento fiscal:

Relação de PER/DCOMP - APURAÇÃO CONCLUSIVA - BASE P/ DESPACHOS DECISÓRIOS										
No Per/Dcomp	PIS/COFINS	Grupo de	PA	Credito Original -	Saldo Crédor (	Glosa de Crédito Ex-	Saldo Residual do Mês	Saldo Anterior	Saldo Acumulado	
				Data de	DARF Pago a Maior)					Disponível no Trimestre
				Transmissão	Retificadora Antes					Passivo de Restituição
					das Glosas de Ofício	Ofício	Após Glosa	Acumulado no Trimestre	(Fiscalização)	
27274740061912171204-0104	COFINS	jan-14	R\$	30.371.003,51	R\$	40.493.102,57	-R\$	50.682.001,43	-R\$	10.188.898,86
28994985741912171204-4503	PIS/PASEP	jan-14	R\$	6.588.901,77	R\$	8.786.462,75	-R\$	11.003.329,82	-R\$	2.216.867,07
23360372331912171204-0509	COFINS	fev-14	R\$	26.980.674,82	R\$	26.980.674,82	-R\$	55.343.472,98	-R\$	10.188.898,86
26905216401912171204-9867	PIS/PASEP	fev-14	R\$	5.857.625,35	R\$	5.857.625,35	-R\$	12.015.359,19	-R\$	8.374.600,91
1º TRIMESTRE/2014										
06903731191912171204-0207	COFINS	abr-14	R\$	61.849.216,59	R\$	54.731.880,15	-R\$	54.874.891,43	-R\$	143.011,28
23952269120110181204-8307	COFINS	abr-14	R\$	54.731.880,15	R\$	54.731.880,15	-R\$	54.874.891,43	-R\$	143.011,28
16621850701912171204-0269	PIS/PASEP	abr-14	R\$	13.427.850,22	R\$	11.882.614,93	-R\$	11.913.628,06	-R\$	31.013,13
25577012490110181204-9238	PIS/PASEP	abr-14	R\$	11.882.614,93	R\$	11.882.614,93	-R\$	11.913.628,06	-R\$	31.013,13
16376902671912171204-6672	PIS/PASEP	mai-14	R\$	4.742.317,55	R\$	4.742.317,55	-R\$	10.331.415,89	-R\$	5.620.111,47
22543224451912171204-6336	COFINS	mai-14	R\$	21.843.402,01	R\$	21.843.402,01	-R\$	47.587.129,80	-R\$	25.886.739,07
33440472362008181204-3604	COFINS	jun-14	R\$	3.638.147,79	R\$	3.638.147,79	-R\$	111.395.889,35	-R\$	133.644.480,83
15670113082008181204-1633	PIS/PASEP	jun-14	R\$	789.896,37	R\$	789.896,37	-R\$	24.184.633,30	-R\$	5.620.111,47
2º TRIMESTRE/2014										
11336680622008181204-0190	COFINS	set-14	R\$	20.376.159,38	R\$	20.376.159,38	-R\$	121.284.868,53	-R\$	141.661.027,91
08375714062008181204-9990	PIS/PASEP	set-14	R\$	4.423.797,35	R\$	4.423.797,35	-R\$	26.331.583,81	-R\$	21.907.786,46
3º TRIMESTRE/2014										
05277802502509181204-3176	COFINS	out-14	R\$	1.700.375,30	R\$	1.700.375,30	-R\$	125.666.126,11	-R\$	123.965.750,81
32708805432509181204-0705	PIS/PASEP	out-14	R\$	369.169,81	R\$	369.169,81	-R\$	27.262.776,98	-R\$	26.913.607,17
40198791472803181204-7835	COFINS	nov-14	R\$	194.875.537,59	R\$	194.875.537,59	-R\$	119.182.776,08	-R\$	123.965.750,81
12287892112803181204-7356	PIS/PASEP	nov-14	R\$	42.308.504,87	R\$	42.308.504,87	-R\$	25.875.208,22	-R\$	26.913.607,17
07912578762803181204-4750	COFINS	dez-14	R\$	405.437.490,22	R\$	405.437.490,22	-R\$	106.896.881,91	-R\$	48.272.990,10
33663836832803181204-7580	PIS/PASEP	dez-14	R\$	88.022.613,00	R\$	88.022.613,00	-R\$	23.207.876,07	-R\$	54.334.426,41
4º TRIMESTRE/2014										

VII-OS DESPACHOS DECISÓRIOS

69 Considerando os saldos residuais do PIS e da COFINS demonstrados no quadro retro, apurados de ofício com base nos fatos e fundamentos discorridos no presente Relatório de Verificação Fiscal e seus Anexos, expedir-se-ão os devidos despachos decisórios em face dos Pedidos de Restituição PER objetos de análise no presente procedimento fiscal, a fim de dar ciência à Petrobras acerca os resultados conclusivos conforme a seguir:

Relação de PER/DCOMP - RESULTADOS CONCLUSIVOS - DESPACHOS DECISÓRIOS								
Despacho Decisório	No Per/Dcomp PIS/COFINS	Processo Adm Nº	Grupo de	PA	Credito Original -	Saldo Acumulado	Crédito Reconhecido	
Nº			Tributo		Data de	Disponível no Trimestre	Passivo de Restituição	
					Transmissão	(Fiscalização)	Fiscalização	
1.006/2022	27274740061912171204-0104	16682901333/2018-01	COFINS	jan-14	R\$ 30.371.003,51	-R\$ 10.188.898,86		Zero
1.007/2022	28994985741912171204-4503	16682901332/2018-59	PIS/PASEP	jan-14	R\$ 6.588.901,77	-R\$ 2.216.867,07		Zero
1.008/2022	23360372331912171204-0509	16682901323/2018-68	COFINS	fev-14	R\$ 26.980.674,82	-R\$ 38.551.697,02		Zero
1.009/2022	26905216401912171204-9867	16682901322/2018-00	PIS/PASEP	fev-14	R\$ 5.857.625,35	-R\$ 8.374.600,91		Zero
1º TRIMESTRE/2014								
1.010/2022	06903731191912171204-0207	16682901325/2018-57	COFINS	abr-14	R\$ 61.849.216,59	-R\$ 143.011,28		Zero
1.014/2022	23952269120110181204-8307	16682.721178/2018-33	COFINS	abr-14	R\$ 54.731.880,15	-R\$ 143.011,28		Zero
1.011/2022	16621850701912171204-0269	16682901324/2018-11	PIS/PASEP	abr-14	R\$ 13.427.850,22	-R\$ 31.013,13		Zero
1.015/2022	25577012490110181204-9238	16682.721060/2018-13	PIS/PASEP	abr-14	R\$ 11.882.614,93	-R\$ 31.013,13		Zero
1.012/2022	16376902671912171204-6672	16682.901326/2018-46	PIS/PASEP	mai-14	R\$ 4.742.317,55	-R\$ 5.620.111,47		Zero
1.013/2022	22543224451912171204-6336	16682.901327/2018-46	COFINS	mai-14	R\$ 21.843.402,01	-R\$ 25.886.739,07		Zero
1.016/2022	33440472362008181204-3604	16682.902035/2018-21	COFINS	jun-14	R\$ 3.638.147,79	-R\$ 133.644.480,83		Zero
1.017/2022	15670113082008181204-1633	16682.902034/2018-86	PIS/PASEP	jun-14	R\$ 789.896,37	-R\$ 5.620.111,47		Zero
2º TRIMESTRE/2014								
1.018/2022	11336680622008181204-0190	16682.902037/2018-10	COFINS	set-14	R\$ 20.376.159,38	-R\$ 141.661.027,91		Zero
1.019/2022	08375714062008181204-9990	16682.902036/2018-75	PIS/PASEP	set-14	R\$ 4.423.797,35	-R\$ 21.907.786,46		Zero
3º TRIMESTRE/2014								
1.020/2022	05277802502509181204-3176	16682.900102/2019-53	COFINS	out-14	R\$ 1.700.375,30	-R\$ 123.965.750,81		Zero
1.021/2022	32708805432509181204-0705	16682.900101/2019-17	PIS/PASEP	out-14	R\$ 369.169,81	-R\$ 26.913.607,17		Zero
1.023/2022	40198791472803181204-7835	16682.902025/2018-95	COFINS	nov-14	R\$ 194.875.537,59	-R\$ 48.272.990,10		Zero
1.024/2022	12287892112803181204-7356	16682.902024/2018-41	PIS/PASEP	nov-14	R\$ 42.308.504,87	-R\$ 10.480.310,52		Zero
1.025/2022	07912578762803181204-4750	16682.902027/2018-84	COFINS	dez-14	R\$ 405.437.490,22	-R\$ 250.267.618,20	R\$	250.267.618,20
1.026/2022	33663836832803181204-7580	16682902026/2018-00	PIS/PASEP	dez-14	R\$ 88.022.613,00	-R\$ 54.334.426,41	R\$	54.334.426,41

...

O interessado foi cientificado do despacho decisório e demais documentos em 24/03/2023(fl. 2.677), e apresentou em 24/04/2023 (fls. 2.683) a manifestação de inconformidade de fls. 2.685/2.736, de onde podemos extrair os seguintes pontos:

“...

III-DO DIREITO III.1 - DA VIOLAÇÃO DO DIREITO DE AMPLA DEFESA DO CONTRIBUINTE

Primeiramente, deve-se considerar que o procedimento de fiscalização do pedido de restituição não observou por completo o direito de ampla defesa do contribuinte,

culminando, inclusive, na violação do princípio da verdade material do processo administrativo.

Como se observa do teor do processo, a partir do mês de novembro de 2022, poucos dias antes de proferir o despacho decisório, a fiscalização intimou a requerente para apresentar documentos e justificativas para a tomada de determinados créditos, assinando prazos exíguos e impossíveis de serem observados, ainda mais se se considerar o porte e a complexidade da apuração fiscal desta Companhia.

...

Premida pelos prazos exíguos impostos pela fiscalização, a requerente tentou atender as intimações da forma mais completa possível, mas manifestou a necessidade de dilação de prazo para que pudesse compilar de forma mais detalhada as informações e os documentos exigidos (...)

...

Ora, a exiguidade dos prazos concedidos à contribuinte para demonstrar o seu direito concretiza a violação ao seu direito de ampla defesa, bem como a ausência de razoabilidade no procedimento fiscal, expressamente garantidos pela Lei nº 9.784/99, em especial no seu art. 2º, caput, e parágrafo único, inciso X, e art. 3º, inciso III, o que traz prejuízo à verdade material e ao devido processo legal, assim como à validade do presente processo por força do art. 53 da mesma lei.

III.2 – DO PROCEDIMENTO ILEGAL DE “ABATER” SALDOS DE PERÍODOS ANTERIORES

O despacho decisório de fls. 2672/2674 reconheceu em favor da requerente o indébito no valor original de R\$ 250.267.618,20.

O despacho decisório de fls. 2672/2674 reconheceu em favor da requerente o indébito no valor original de R\$ 250.267.618,20.

...

No entanto, foi deferida a restituição de apenas R\$ 250.267.618,20 e, embora não haja qualquer explicação em texto do Relatório Fiscal, tal fato se deveu ao procedimento ilegalmente tomado pela fiscalização de abater do valor do indébito reconhecido os “saldos” de pagamento a menor encontrados pela fiscalização nos períodos de apuração dos meses anteriores (...)

...

O procedimento correto para tal hipótese, todos sabem, é o lançamento via autor de infração, nos termos do art.142 do CTN, caso ainda houvesse tempo para tanto, uma vez que, conforme será melhor explicado adiante, todas as obrigações tributárias de PIS e COFINS da requerente, referentes a todos os meses do ano de 2014, já estão atingidas pela decadência, conforme art.150, §, do CTN

...

III.3 – DA DECADÊNCIA DE REVISAR DE OFÍCIO A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Além da ilegalidade acima apontada, o despacho decisório em questão comporta também inobservância do Código Tributário Nacional, no que tange à decadência do direito de revisar a obrigação tributária.

Em verdade, o despacho decisório ora impugnado consistiu em nova fiscalização de toda a base de cálculo do tributo do período de apuração de dezembro de 2014. Vale dizer, sob o pretexto de tão somente contestar os motivos que conduziram a contribuinte a concluir pela existência de indébito a seu favor, acaba, em verdade, por refazer toda a base de cálculo da COFINS de dezembro de 2014, no sentido de fazer exercer, por via transversa, o lançamento tributário previsto no art. 142 do CTN.

Com efeito, da leitura do Relatório Fiscal, verifica-se que a fiscalização glosou rubricas declaradas pela requerente que não foram objeto da retificação que gerou o indébito tributário, conforme se demonstra da comparação entre as obrigações acessórias originais e retificadoras e o conteúdo do Relatório Fiscal.

...

Com efeito, considerando se tratar do período de apuração de dezembro de 2014, o prazo decadencial para o exercício da atividade do art. 142 do CTN, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já se expirara há muito, ainda mais porque o trabalho de fiscalização foi além da retificação feita pela requerente que resultou no pagamento a maior.

Neste ponto, cabe lembrar que, conforme disposto no art. 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, a decadência é matéria reservada à lei complementar, sendo que, no âmbito do direito tributário, no que tange aos tributos de lançamento por homologação, está regulada pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Isto implica dizer que não é possível à Fazenda Pública qualquer valoração sobre o conteúdo da declaração do contribuinte referente a período de apuração já decaído, principalmente para retificar itens de sua apuração que nada têm a ver com o surgimento do pagamento a maior do tributo, eis que não sofreram alterações com as retificações das obrigações acessórias da requerente.

Isto porque o art. 150 do CTN afirma que o lançamento por homologação “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”, deixando claro que o que se torna homologada, com a decorrência do prazo decadencial, é a atividade exercida e declarada pelo contribuinte, e não o simples pagamento do tributo apurado.

...

Diante dessa premissa, de que o prazo decadencial tem início a partir da apuração do tributo, os ajustes e glosas realizados pela fiscalização no processo em questão, ainda que fossem hábeis a embasar as conclusões para a lavratura de um auto de infração, tornam-se irrelevantes para o caso de análise de direito creditório pleiteado pelo contribuinte, eis que já ocorrida a decadência do direito de se refazer toda a apuração.

...

Desta forma, a decadência do direito de lançar fulmina o ato complexo como um todo, prejudicando, por óbvio, o direito de se refazer a apuração (no caso a base de cálculo declarada pela contribuinte) que, com a decadência, torna-se ato jurídico perfeito tutelado pelo inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição e pelo art. 6º, caput e § 1º da LINDB.

Assim sendo, ato jurídico perfeito que se tornou, mostra-se destituída de amparo constitucional e legal a intenção consubstanciada no despacho decisório, em sede de análise de pedido de restituição, no intuito de fazer valer alterações que entende devidas, quando já ultrapassado o prazo decadencial para a fiscalização da apuração do contribuinte, uma vez que tal despacho decisório fora proferido depois de transcorrido tal prazo.

...

III.4 – DO DIREITO À TOTALIDADE DO INDÉBITO DECLARADO

Embora as considerações acima sejam suficientes para justificar a nulidade do despacho decisório, cabe observar que os motivos por ele adotado também carecem de legalidade.

O novo despacho decisório se baseou em metodologia de apuração de créditos de PIS e COFINS que não condiz com as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, eis que baseado em interpretação equivocada por parte da fiscalização tributária, conforme se demonstrará em seguida.

A) Créditos Extemporâneos

Sob esta rubrica, a fiscalização glosou valores de créditos tomados pela requerente, sob o entendimento de que não haveria previsão legal para tanto, além de consistir em uma forma de aproveitamento de crédito que dificultaria o trabalho de fiscalização.

No entanto, ao analisar a relação dos créditos glosados (Anexos I-A e I-B do Relatório Fiscal), a requerente pôde verificar que nenhum dos créditos se enquadra no conceito de extemporâneos, por corresponderem a aquisições e serviços tomados no próprio período de apuração dos créditos.

...

Por outro lado, em relação às notas fiscais emitidas em períodos anteriores, assim como outras cujos créditos sejam considerados extemporâneos, não há motivo legal para não se admitir a sua dedução.

Tanto a Lei nº 10.833/2003 quanto a Lei nº 10.637/2002 dispõem no seu respectivo art. 3º, § 4º

"Art. 3º. (...) "

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

De fato, em momento algum se extrai da norma em questão qualquer menção às expressões "saldo remanescente", "crédito apurado no período", "crédito extemporâneo", ou expressões correlatas, mas tão somente a informação de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores (art. 13 da Lei nº 10.833/2003).

Ou seja, de forma direta, clara e objetiva, o legislador garantiu ao contribuinte o direito de buscar a sua apropriação, nos meses subsequentes, do crédito não aproveitado em momento pretérito, independentemente do motivo que o tenha impossibilitado de utilizá-lo no mês em que se deu o custo ou a despesa responsável pelo seu nascimento.

...

Aliás, para fins de se demonstrar o quão irrelevante é a competência de origem do crédito para fins de seu aproveitamento, basta a leitura das Instruções Normativas editadas pela Receita Federal do Brasil quando da instituição do sistema não cumulativo do PIS e da COFINS.

Cumpre frisar que, no início da vigência da sistemática não cumulativa desses tributos, partiu da própria Receita Federal a orientação para que o contribuinte prestasse as informações inerentes às custas e despesas geradoras de crédito, ocorridas em meses diversos, em uma única obrigação acessória.

Na ocasião, possibilitou, inclusive, que a apresentação dos referidos documentos se desse em momento bem posterior à ocorrência das operações geradoras dos custos e despesas,

tudo conforme se extrai das Instruções Normativas 387/2004, 437/2004, 503/2005 e normas posteriores.

Assim, muito embora a norma disposta no inciso I, § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 já fizesse, desde então, referência à apuração mensal do tributo, a própria Receita Federal orientou o contribuinte a prestar as informações provenientes de competências diversas, em uma única obrigação acessória fiscal, fato que, conforme se verificou, não prejudica, em absolutamente nada, o processo de apuração e fiscalização do PIS e da COFINS.

Estranhamente, agora, mediante interpretação que não se coaduna nem mesmo com as orientações anteriores da Receita Federal, sustenta-se que a alocação de créditos provenientes de meses anteriores representaria prejuízo ao regime de apuração e, ainda, ao processo de fiscalização do tributo.

E é justamente a partir da assertiva última que a Receita Federal deixa à mostra o fato de que o seu apego às formalidades inerentes às declarações do PIS e da COFINS, para fins de indeferimento da restituição perseguida, além de se perder na satisfação de interesses menores, não possui qualquer amparo jurídico, visto que a metodologia de apuração não cumulativa não guarda, definitivamente, relação direta com o período de surgimento do crédito.

Isto porque, diferentemente do ICMS, o crédito do PIS e da COFINS não se origina do confronto entre operações de entrada e saída de mercadorias (Método de Crédito do Tributo), mas sim da própria ocorrência da operação passível de gerar o custo/despesa geradora do crédito (Método Indireto Subtrativo).

...

Ademais, como bem provam as obrigações acessórias e os documentos fornecidos à fiscalização, a requerente não se utilizou do crédito objeto deste processo em períodos anteriores.

Desta forma, segundo sistemática escolhida pelo legislador, basta ao contribuinte demonstrar a ocorrência do aludido custo/despesa previsto em lei para que faça jus ao crédito da contribuição em momento futuro, quando possível a sua utilização.

Vale dizer, é justamente a aludida característica que aloca em segundo plano, quiçá em último, o período de apuração do crédito da contribuição, funcionando ele, quando muito, apenas para fins de delimitação do prazo decadencial, legislação aplicável quando da compensação, bem como eventual correção dos valores, fatos estes que, conforme visto, não compõem o rol em discussão no presente processo. Neste sentido, aliás, já decidiu o CARF:

...

Ainda que assim não fosse, fato que se admite pela necessidade de argumentação, não se pode negar que a Receita Federal está, hoje, devidamente aparelhada para fins de atestar a legitimidade dos créditos apurados, mas também todo e qualquer elemento inerente à aferição do seu regular processamento, independentemente do mês em que tenha se originado o direito creditório.

Neste ponto, aliás, fica evidente o equívoco que está sendo cometido pela fiscalização tributária. Isto porque, apesar das disposições infra legais constituírem, de forma inequívoca, obrigações acessórias reguladas pela norma disposta no § 2º do artigo 113 do CTN, aquelas inerentes à apuração do crédito ostentam íntima ligação com a obrigação principal, aqui caracterizada pela identificação do quantum devido a título do tributo, estando estas últimas, portanto, amparadas no § 1º do artigo 113 do CTN e, particularmente, no princípio da capacidade contributiva.

Ou seja, resta claro que o descumprimento da obrigação acessória, por si só, quando incapaz de impedir a demonstração do crédito inerente à apuração da obrigação principal pelos meios de prova admitidos pelo Direito, impõe, quando muito, a sanção administrativa pelo seu descumprimento, e não, conforme pretende a fiscalização, a rejeição do crédito arguido para fins de compensação e que, conforme visto, representa a própria apuração da obrigação principal regulada pela norma disposta no § 1º do artigo 113 do CTN.

Ora, glosar crédito extemporâneo com base na ausência de retificação da obrigação acessória correspondente, desconsiderando as provas disponibilizadas, significa negar a verdade material e favorecer o enriquecimento sem causa da Fazenda Pública, na medida em que demonstrada a existência do direito subjetivo do contribuinte ao crédito.

B) Inobservância, pela fiscalização, dos critérios do Recurso Especial 1.221.170/PR

Cumpre alinhar, para fins de correta análise dos temas que correspondem ao objeto das glosas, que as despesas sob as quais a contribuinte arguiu o direito ao crédito partiram, em parte, de incisos diversos daqueles constantes do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03.

Não obstante isto, se extrai dos fundamentos do despacho decisório que a fiscalização buscou justificar sua glosa de maneira genérica, quase lacônica, no argumento de que aquelas despesas não poderiam ser consideradas insumos da cadeia produtiva, valendo-se do aludido argumento sem fazer qualquer ponderação mais elaborada acerca dos demais incisos do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03.

...

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, sob a sistemática de recurso repetitivo, "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".

Ou seja, ao apreciar o ponto nevrálgico que haveria de legitimar a despesa como geradora de créditos de PIS/COFINS, apoiou-se nos critérios da essencialidade ou relevância para justificá-la no âmbito da apuração dos créditos PIS e da COFINS.

...

Conforme observado pelo Relator do REsp, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, o conceito de insumo "deve fixar-se no sentido de identificar a totalidade do que condiciona necessariamente a produção dos bens e serviços que a unidade de produção produz ou fornece", não se restringindo apenas ao que se agrega ao produto ou serviço.

Sob tal premissa, o STJ reconheceu que também são considerados insumos, para os efeitos das leis em análise, tudo o que é pertinente ao processo produtivo ou que o viabilize, sem o que o tornaria inviável ou de resultado menor.

...

Feitas essas considerações, pode-se verificar que os valores atinentes aos créditos de PIS e COFINS aproveitados pela requerente e que foram objeto de glosa pela fiscalização atendem aos requisitos de essencialidade ou relevância para as operações industriais realizadas pela empresa, qualquer que sejam os incisos constantes do § 3º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03 onde tais despesas buscam refúgio, contrariando, assim, a motivação exposta no despacho decisório.

A seguir, passa-se à análise de cada uma das rubricas correspondentes às glosas efetuadas, o que, associado às razões até aqui expostas, levam à conclusão irrefutável de nulidade do ato por ilegalidade.

C) Despesas Portuárias

Neste item do Relatório Fiscal, a fiscalização glosou os créditos correspondentes às despesas com rebocadores portuários e movimentação marítima de cargas, mediante o entendimento de que não seriam insumos da produção.

Em seguida, cita acórdão da DRJ que estabelece como condição para o reconhecimento desses gastos como créditos de PIS e COFINS a necessidade de incorrerem antes da produção.

Todavia, razão alguma assiste à fiscalização.

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

Isto porque, é fato incontroverso que a atividade da requerente não se restringe à atividade marítima. Conforme é público e notório, ela ainda atua no refino do petróleo extraído no mar, razão pela qual se conclui que as despesas portuárias, como inúmeras outras ligadas à exploração do petróleo realizada em alto mar, representam apenas a primeira (e imprescindível) parte da atividade envolvendo a exploração e a produção.

Assim, o simples bom senso se presta para desconstruir o entendimento de que as despesas portuárias não autorizariam a tomada de crédito uma vez que, segundo erroneamente anotado pela fiscalização, estariam na fase posterior da atividade econômica, fato que, conforme se vê, além de não encontrar respaldo na prova dos autos, contraria tudo aquilo que se conhece acerca do negócio.

Por outro lado, ainda que assim não fosse, fato que se admite apenas por hipótese argumentativa, a fiscalização se equivoca na aplicação das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as quais não trazem qualquer limitação temporal de incorrência dos gastos para serem reconhecidos como insumos, para a finalidade de tomada de crédito da não cumulatividade.

Não existindo restrição legal, permanecem unicamente o critério de que, para ser caracterizado como insumo, o gasto deve se relacionar à atividade da empresa, sob os critérios da essencialidade e relevância, já amplamente desenvolvidos no início desta impugnação.

De acordo com a NORMAN-01/DPC - Normas da Autoridade Marítima para embarcações empregadas na navegação em mar aberto, rebocadores são embarcações projetadas para empurrar, puxar e rebocar barcas ou outras embarcações.

...

Contratar um rebocador é parte essencial de uma operação marítima. Afinal, ele é responsável pela entrada e saída segura dos navios nos portos, e bem como é necessário em situações emergenciais.

Como exemplo da necessidade do uso obrigatório dos rebocadores nos portos brasileiros, citem-se as Normas e Procedimentos da Capitania dos Portos de São Paulo - NPCP-SP.

De acordo com o documento expedido, a Marinha do Brasil exige o acompanhamento de, ao menos, um rebocador durante a navegação dos navios ao longo do canal de acesso, bem como o emprego de rebocadores nas manobras de atracação, desatracação e movimentação

nos portos ou terminais de Santos, Guarujá e Cubatão. Importante ressaltar que em todos os Portos existem as Normas e Procedimentos da Capitania dos Portos.

...

Assim, as contratações de serviços de rebouques para atracação ou desatracação em portos ou qualquer outra movimentação das embarcações utilizadas em decorrência do cumprimento de suas atividades, devem ser tratadas como custos operacionais essenciais e relevantes para fins de recuperação dos créditos de PIS e COFINS.

A ausência da contratação do profissional prático inviabilizaria a atracação e desatracação da embarcação da empresa de apoio marítimo a depender do Porto em que a operação vier a ser realizada, impossibilitando o embarque e desembarque de profissionais e suprimentos para aquela embarcação. Assim, resta evidente que esses gastos estão compreendidos dentro do conceito de essencialidade e relevância para fins de aproveitamento dos créditos das contribuições de PIS e COFINS.

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

A indústria de petróleo e gás natural, sabidamente, é uma área de atuação de profissionais, tecnologias e bens estrangeiros, sendo, portanto, necessário o devido suporte de empresas especializadas para a correta realização de todo o processo de despacho aduaneiro de bens.

Ora, a depender do bem importado do exterior, a ausência do despacho aduaneiro (incluindo aqui o transporte até o local de uso) ou ainda a sua realização de forma indevida, traz consequências relevantes na operação de uma embarcação.

...

Ainda de acordo com a jurisprudência do CARF, esses gastos também podem ser enquadrados como custos de frete na aquisição de insumos (conforme acórdão nº 3201-003.170, de 31/10/2017) ou como despesas de armazenagem e/ou despesas nas operações de venda e, portanto, geraria crédito de PIS/Cofins, com base no artigo 3º, inciso IX, da legislação de regência (acórdão nº 9303-008.304, de 15/05/2019).

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

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

D) Despesas com projetos

Neste item, sem qualquer explicação ou evidência que tenha encontrado nos documentos compilados, o auditor fiscal entendeu que as despesas com projetos seriam equivalentes a consultoria técnica.

Esta é uma conclusão que não possui qualquer fundamento, não tendo sido apontado pelo auditor fiscal em que fatos se baseara para efetuar o lançamento de ofício.

Neste ponto, aliás, cumpre observar, mais uma vez, que o trabalho fiscal ora impugnado não retratou terem sido analisadas as despesas glosadas, em atenção à sua vinculação à atividade empresarial da impugnante.

No presente item, em particular, evidencia-se uma dedução por parte do auditor fiscal sem qualquer amparo nos documentos apresentados pela contribuinte, no sentido de que tudo seria consultoria técnica.

Está evidente, portanto, que não houve comprovação suficiente a sustentar as glosas realizadas. Neste ponto, lembre-se a seguinte manifestação do CARF: (...)

...

Da simples leitura dos itens acima, evidenciam-se gastos ligados a projetos industriais, destinados ao investimento da atividade empresarial.

Correspondem, pois a serviços prestados, todos ligados à realização de projetos de engenharia nas instalações industriais da requerente, sendo irrefutável, portanto, a sua caracterização como insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, pelas mesmas razões já expostas nos itens anteriores.

Neste ponto, cumpre observar que os julgados do CARF mencionados pela fiscalização em seu Relatório são todos anteriores ao julgamento do REsp 1221170/PR e dos atos normativos posteriormente publicados pela PGFN e pela própria Receita Federal, sendo, portanto, imprestáveis para a fundamentação da glosa realizada, de acordo com os próprios critérios adotados no Relatório.

E) Afretamento de aeronaves e embarcações

A fiscalização entende que os gastos relativos ao afretamento de aeronaves e embarcações não seriam passíveis de creditamento por terem "propósitos não integrados diretamente à fase de produção".

Além disso, ressaltou que a então vigente IN RFB 1.911/2019 somente daria direito a crédito aos afretamentos contratados no exterior e que cujas alíquotas não fossem iguais a zero, como seria o caso da requerente. No entendimento da fiscalização, como a norma não menciona contratações no mercado interno, esta hipótese estaria fora da norma que prevê o direito de crédito.

Ao contrário do entendimento da fiscalização, o afretamento de aeronaves e embarcações, pela requerente, se enquadra na hipótese do inciso II do artigo 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003 (insumos), uma vez que tais despesas revelam imprescindíveis para o desenvolvimento de sua atividade econômica.

Não é preciso qualquer esforço argumentativo para se concluir que, ante à preponderância da atividade operacional da requerente ocorrer no mar, sua realização não seria possível sem o emprego de embarcações e aeronaves que, na espécie em análise, foram afretadas.

...

Observe-se que as aeronaves e as embarcações são utilizadas pela requerente para o transporte de pessoal, materiais e equipamentos para as unidades produtivas, a fim de atenderem ao processo industrial. Sendo assim, inegável a essencialidade e relevância da despesa correspondente.

Assim, se receita passível de se sujeitar ao PIS e COFINS existe em razão da atividade de exploração e produção do petróleo, não menos verdade é o fato de que grande parte das despesas necessárias (e porque não a maior) para a geração dessa receita são oriundas do afretamento de embarcações e aeronaves destinadas a viabilizar a exploração do petróleo em alto mar.

Fato é que as despesas com afretamento devem ser consideradas insumos porque, sem elas, simplesmente não existe exploração de petróleo e, conseqüentemente, receita passível de se sujeitar ao PIS e à COFINS.

...

Desta forma, para cumprir o seu escopo empresarial, ela firma variados contratos de aluguel de embarcações e aeronaves, as quais estão envolvidas em toda a cadeia de exploração. Do afretamento de embarcações de apoio, navios sonda, FPSO's, bem como de helicópteros para transportar pessoas e materiais, tudo, repisa-se, está intimamente ligado à atividade de exploração do petróleo em alto mar.

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

Esses contratos de afretamento são, portanto, imprescindíveis à atividade da requerente, sem os quais resta inviabilizado o desenvolvimento do seu negócio e, conseqüentemente, a geração de receita tributável, o que justifica o direito ao crédito, nos termos do art. 3º, inciso II e/ou inciso IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e consoante o entendimento do REsp 1221170/PR.

A distinção feita no Relatório Fiscal de que o direito ao crédito só se daria nas hipóteses de afretamentos internacionais e tributados também não encontra respaldo legal.

Primeiro, porque não há, em qualquer lei, tal distinção.

Assim, ainda que se entendesse pela distinção na instrução normativa mencionada, não haveria qualquer validade, por violação do princípio da legalidade, conforme disposto no art. 195, § 12º, da Constituição e nos arts. 97 e 100, do Código Tributário Nacional.

Aliás, naquilo que diz respeito à interpretação do inciso IV das Leis acima referidas, não pode passar em brancas nuvens que a própria Receita Federal, ao regulá-la, entendeu que referida norma legal também haveria de compreender o afretamento das embarcações, ex vi do disposto no inciso III do artigo 213 da IN RFB Nº 1911/2019, ainda que ali tenha buscado restringir sua aplicação apenas aos aluguéis de embarcações importadas que foram tributadas pelo PIS/COFINS importação.

No que tange ao entendimento de que operações contempladas pela alíquota zero de PIS e COFINS afastariam o direito ao crédito de PIS/COFINS, também não cabe respaldo legal, haja vista corresponderem a insumo de produto tributado

...

F) Despesas de viagem

A fiscalização efetuou a glosa dos créditos tomados pela requerente sob a rubrica despesas de viagem sem, contudo, analisar a documentação correspondente.

Embora registrados pela requerente como despesas de viagem, tais despesas, na verdade, consistem em serviços vinculados à atividade operacional da requerente, como suporte técnico e prestação de serviços de engenharia, como provam os documentos anexos.

Com efeito, há um erro na escrituração de tais despesas, mas que não compromete a sua verdadeira natureza de insumo, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, razão pela qual a presente glosa deve ser revertida.

G) Despesas serviços sem comprovação enquadramento insumo

Neste tópico, a fiscalização efetuou a glosa de aquisições de créditos tomados pela requerente sob a rubrica Tx_Administração, relatando que não lhe teriam sido fornecidos subsídios para justificar o seu enquadramento como insumos.

Ao contrário do que consta do Relatório Fiscal, a requerente apresentou a justificativa por meio da resposta ao TIF 17 e que, tal como no item anterior, trata-se de caso de erro no registro das despesas que, em verdade, constituem contratações de serviços de desenvolvimento de sistemas utilizados nas suas áreas operacionais e que, como bem provam os contratos juntados à ocasião e as notas fiscais ora anexadas, são essenciais ou relevantes à atividade desta contribuinte.

Assim, não é verdade a afirmação constante do Relatório Fiscal de que a requerente apresentara apenas um contrato para comprovar todos os lançamentos sob tal rubrica.

Os documentos já juntados aos autos(fl.973/1209) e as notas fiscais ora anexadas apresentam contratos de manutenção dos produtos de softwares, aquisição, aluguel e manutenção e suporte de aplicativos Landmark (específico para a indústria de óleo e gás), serviços de atualização e suporte técnico do sistema PI (Plant Information) e licenciamento de uso de software, dentre outros ligados à área de tecnologia da indústria de óleo e gás.

Ora, na atualidade, é inegável a essencialidade ou ao menos a relevância do emprego de softwares e sistemas informatizados para a precisão e excelência da atividade operacional.

...

Assim, uma vez demonstrados, pelos documentos apresentados pela contribuinte neste processo, que as despesas em questão correspondem a serviços essenciais ou relevantes para o seu processo produtivo, o direito ao crédito de PIS e de COFINS deve ser preservado, ainda que haja erro na sua escrituração, tendo em conta o princípio da verdade material e a proibição do enriquecimento sem causa da Fazenda Pública.

H) Despesas do tipo Ship or Pay

Os créditos referentes às despesas de ship or pay foram glosados pela fiscalização sob o argumento de que tais despesas corresponderiam a serviços não prestados, e por isso não se enquadrariam na definição de insumo e que, além disso, não haveria previsão legal para a tomada de crédito de PIS e COFINS sobre fretes não inclusos nos custos dos bens.

Tais despesas são decorrentes dos contratos de transporte de gás natural firmados pela requerente.

Nesses contratos, a requerente, denominada carregador, contrata a empresa transportadora para prestar o serviço de transporte do gás natural por meio de dutos nos trechos discriminados nos respectivos instrumentos contratuais.

Grosso modo, este é o objeto contratual, o transporte do gás natural no volume demandado, a ser efetivado pela transportadora de forma contínua e dentro das condições estabelecidas pelos órgãos regulamentadores e fiscalizadores, pelo que a requerente se obrigou a pagar um preço, o qual é composto por vários critérios de medição, a fim de garantir tanto a continuidade quanto a exclusividade do serviço contratado.

Assim, no preço contratado está, dentre outros elementos, a tarifa de ship or pay, que corresponde a uma parcela do preço contratual pela reserva da capacidade de transporte.

Trata-se de um encargo devido pelo carregador ao transportador pela reserva da capacidade de transporte correspondente à quantidade diária contratada para cada dia operacional do mês, independentemente do efetivo transporte da quantidade diária contratada.

...

Este encargo, portanto, faz parte do preço do contrato de transporte do gás natural, e obviamente está ligado ao processo produtivo da requerente, uma vez que as particularidades do negócio impõem a necessidade de se garantir a disponibilidade imediata do transporte, ao objetivo de atender, de maneira imediata e ininterrupta, a demanda própria (maior parte do gás produzido) e dos seus clientes que necessitam da aludida commodity para o desenvolvimento de sua atividade econômica.

Assim, seja por força de lei (artigo 1º, incisos I, II, III e V e artigo 44, V, ambos do Lei 9.478/1997), seja em razão dos compromissos contratuais assumidos, foi imposta à requerente, concessionária e contribuinte, a obrigação de garantir o abastecimento ininterrupto do gás. Daí a importância da disponibilidade contratada estar garantida.

Referido encargo, portanto, não é obrigação contratual estipulada por convenção entre as partes. Tem o seu fundamento de validade nos dispositivos acima e, também, no art. 8º, inciso VI da Lei 9.478/1997, c/c Resolução ANP 15/2014, sendo componente da tarifa do transporte do gás e, portanto, componente do preço pago pela requerente ao transportador, sem possibilidade de exclusão dessa parcela pela vontade das partes.

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

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

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

Naquilo que diz respeito à delimitação do preço a ser pago pelo que se convencionou denominar ship or pay, a Lei nº 11.909/2009 (Lei do Gás) ampliou a competência da ANP com relação a tarifas de transporte. Como regra geral, as tarifas de transporte referentes ao serviço de transporte firme passaram a ser: (i) aprovadas pela ANP, quando referentes a gasodutos autorizados; ou (ii) estabelecidas pela ANP, quando referentes a gasodutos concedidos mediante licitação.

Da leitura da Resolução ANP 15/2014 (inteiro teor anexo), pode-se verificar que o encargo de ship or pay não é um mero pagamento por disponibilidade, como consta do relatório fiscal.

...

Ademais, ao prever que a estrutura será, no mínimo, composta da forma indicada, confirma-se tratar de uma única tarifa cuja dimensão final é fruto da reunião de várias parcelas (preço contratual). Mas, sempre uma tarifa, e não várias.

Veja que esta disciplina parte do reconhecimento explícito de que há vários itens de custo, o que é típico de um modelo de controle tarifário pelo custo e não pela possibilidade de aceitação ou absorção de certo preço pelo mercado.

Nesse ponto, vale lembrar a orientação emanada pela PGFN por meio da já mencionada Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, segundo a qual, para "os insumos cuja essencialidade decorra de lei, deverá ser observada a não cumulatividade e, portanto, o direito de crédito, ainda que não interfiram diretamente na atividade-fim da empresa".

Assim, uma vez que o encargo de capacidade (ship or pay) é parcela obrigatória que compõe a tarifa de transporte do gás, estipulada por lei e regulamentada em resolução da ANP, que contempla inclusive custos de investimentos (não sendo mero pagamento por ociosidade), bem como que o seu pagamento é condição para o escoamento do gás e concretização da atividade-fim da impugnante, há que se considerar tal encargo como insumo essencial ou relevante para a produção, devendo ser reconhecido o direito ao crédito, nos termos do inciso II, artigo 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Ainda que assim não fosse, por mera hipótese argumentativa, o direito ao crédito permaneceria, eis que também se enquadra como sendo o aluguel de máquinas e equipamentos (inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03), vez que representam, sobre outra ótica não menos relevante, a obrigatoriedade de ser disponibilizada à contribuinte um complexo sistema industrial de dutos (máquinas e equipamentos), destinados a viabilizar o transporte da demanda de gás contratado.

Em resumo, o encargo de transporte possui conceito e composição tarifária definidos pela ANP, não sendo mera liberalidade entre as partes contratantes. Além disso, é composto por custos de investimentos, não se tratando de mera taxa de disponibilidade/ociosidade, como equivocadamente entendido pela fiscalização.

Ademais, conforme se infere do teor dos contratos constantes do processo, a exclusão da cláusula de ship or pay implicaria na ausência de reserva de capacidade de transporte, o que, caso fosse ainda possível viabilizar a implementação dos gasodutos de transporte pelo transportador, impactaria significativamente a qualidade do atendimento às demandas da requerente, notadamente ao segmento termelétrico, pela ausência de flexibilidades.

Adicionalmente, haveria também o risco de restrições ao escoamento do gás natural associado, o que poderia comprometer o abastecimento no país.

...

Assim, independente do serviço de transporte ser efetivamente prestado ou não, a tarifa paga reveste-se de essencialidade e relevância para a atividade fim da requerente, pois sem o seu pagamento não seria possível a contratação dos gasodutos e, por conseguinte, a movimentação do gás natural utilizado como matéria-prima (nas Refinarias, Unidades de Fertilizantes, Térmicas) ou produto acabado (venda de gás produzido) nas atividades da empresa.

Um outro ponto que também deve ser observado neste tópico consiste no fato de que, conforme observado pela própria fiscalização, tais despesas já foram glosadas pela Receita Federal, no passado, que lavrou um auto de infração contra a requerente, constituindo crédito tributário decorrente da glosa dessas mesmas despesas.

Referido auto de infração está sob julgamento administrativo por meio do processo 16662.720836/2018-70 (documento anexo).

...

Logo, tanto em um cenário como em outro, não é cabível glosar essas despesas no âmbito deste processo de restituição, já que tais despesas foram destacadas em lançamento fiscal à parte.

Além disso, não se pode olvidar que os créditos de ship or pay não foram objeto de retificação da apuração a requerente e, portanto, não podem ser revistos em sede de fiscalização já decorrido o prazo decadencial, conforme analisado no início da presente manifestação de inconformidade.

I) Erro no cálculo dos créditos glosados

Por fim, cumpre observar que, embora advertido pela requerente no atendimento ao TIF 15, há um erro na planilha apresentada pela fiscalização no que se refere aos valores apresentados como base de créditos, uma vez que a coluna (A100_VL_BC_PIS) utilizada para compor o montante de R\$ 22.243.596.071,46 repete o valor do documento fiscal em alguns casos.

A coluna que melhor representa a base de cálculo dos tributos é a "A170_VL_BC_PIS" ou "A170_VL_BC_COFINS".

A tabela abaixo demonstra a distorção dos valores apresentados pela fiscalização:

Rótulos de linha	Soma de A100_VL_BC_PIS	Soma de A170_VL_BC_COFINS	Soma de A170_VL_BC_PIS
Aluguel de Máquina e Equipamento	1.939.869,57	282.312,39	282.312,39
Aquisição de serviços utilizados como insumo	22.189.740.030,21	2.631.868.602,61	2.631.868.602,61
Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	51.916.171,68	25.345.116,21	25.345.116,21
Total Geral	22.243.596.071,46	2.657.496.031,21	2.657.496.031,21

Veja-se que a requerente procurou demonstrar à fiscalização o erro, tomando como exemplo a nota fiscal 111.435 da empresa Microcity Computadores e Sistemas, cujo valor é composto pelo somatório da coluna "A170_VL_BC_PIS" ou "A170_VL_BC_COFINS":

A100 REG	A100 NUM DDOC	0150 NOME PART	A100_VL_BC_PIS	A170_VL_BC_PIS	A170_VL_BC_COFINS
A100	111435	MICROCITY COMPUTADORES E SISTEMAS	86.422,22	9975,59	9975,59
A100	111435	MICROCITY COMPUTADORES E SISTEMAS	86.422,22	4282,42	4282,42
A100	111435	MICROCITY COMPUTADORES E SISTEMAS	86.422,22	13369,6	13369,6
A100	111435	MICROCITY COMPUTADORES E SISTEMAS	86.422,22	2203,11	2203,11
A100	111435	MICROCITY COMPUTADORES E SISTEMAS	86.422,22	36517,72	36517,72
A100	111435	MICROCITY COMPUTADORES E SISTEMAS	86.422,22	11165,38	11165,38
A100	111435	MICROCITY COMPUTADORES E SISTEMAS	86.422,22	8908,4	8908,4
Total			604.955,54	86.422,22	86.422,22

Assim, deve ser retificada a apuração conclusiva constante do Relatório Fiscal, a fim de corrigir o equívoco ora apontado.

IV - DOS PEDIDOS

Diante do exposto, requer a nulidade do despacho decisório, a fim de que seja oportunizada à contribuinte a dilação de prazo para apresentação dos documentos requeridos pela fiscalização.

Em pedido sucessivo, requer seja determinada a realização de diligência para a verificação dos valores corretos dos créditos extemporâneos e dos créditos de insumos registrados com nomenclatura errônea pela contribuinte, conforme acima demonstrado, oportunizando-se à requerente a apresentação dos respectivos documentos probatórios e, por fim, que seja julgado procedente o pedido formulado na presente manifestação de inconformidade para declarar legítimo o direito ao crédito apontado, deferindo-se a restituição pleiteada no montante requerido.

Na hipótese de não ser reconhecida a totalidade do indébito requerido, requer seja deferida a restituição à recorrente do valor expressamente reconhecido no Relatório Fiscal sem as deduções acumuladas dos períodos de apuração do ano de 2014..."

É o Relatório

Em decisão por unanimidade, a 13ª TURMA/DRJ09 votou para JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo em parte crédito tributário em litúgio, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/12/2014 a 31/12/2014

NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

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

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

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

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

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

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

Tratando-se de gastos em etapa posterior ao processo produtivo, fica excluído do conceito de insumos os dispêndios com serviço de operação portuária.

Assim, e não havendo previsão específica que o ampare, conclui-se pela impossibilidade de creditamento do PIS/Cofins.

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

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

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

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

ALUGUEL DE EMBARCAÇÕES E AERONAVES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

DESPESAS COM PROJETOS. CRÉDITOS.

Podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica ocorridos após o reconhecimento formal e documentado do início da fase de desenvolvimento de um ativo intangível que efetivamente resulte em um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF. NECESSIDADE

A utilização de créditos extemporâneos na apuração das contribuições para o PIS e da Cofins, devidas segundo a modalidade não cumulativa, exige a retificação de declarações e demonstrativos (DCTF, Dacton ou EFDContribuições, conforme aplicável), desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que o mesmo será utilizado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/12/2014 a 31/12/2014

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.

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

DOCTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO.

Não padece de nulidade o despacho decisório lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

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

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

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte**Direito Creditório Reconhecido em Parte**

Cientificada, a recorrente repisou os argumentos contidos na impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário, portado da seguinte estrutura:

I – DA TEMPESTIVIDADE DO PRESENTE RECURSO**II – DO MÉRITO**

- a) Da vinculação da Administração Tributária à legalidade
- b) Do cerceamento de defesa da contribuinte
- c) Da homologação tácita da obrigação tributária
- d) Dos créditos extemporâneos
- e) Das despesas portuárias
- f) Despesas com projetos
- g) Afretamento de dutos, aeronaves e embarcações
- h) Despesas de viagem
- i) Despesas com serviços sem enquadramento
- j) Das despesas com Contrato de Capacidade de Transporte – Ship or Pay
- k) Erro no cálculo da apuração

Por fim, pede o que se segue:

III – DO PEDIDO Por todo o exposto, requer o provimento ao presente recurso, com o reconhecimento do indébito declarado e o deferimento de sua restituição em sua integralidade.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Aline Cardoso de Faria, Relatora.

O Recurso Voluntário e o Recurso de Ofício são tempestivos e reúnem os pressupostos legais de admissibilidade, deles, portanto, tomo conhecimento.

Em relação ao recurso de ofício, verifica-se que o órgão julgador *a quo* julgou procedente em parte a impugnação, para alterar o valor do crédito tributário originalmente lançado.

Nos termos do art. 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e da Portaria MF nº 2, de 2023, haverá recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre que *“a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões reais)”*.

Assim, em atenção à previsão dos referidos dispositivos e em obediência à Súmula CARF nº 103, que prevê que *“para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”*, verifica-se que o acórdão recorrido exonerou o sujeito passivo de uma exigência superior ao limite de alçada, por este motivo, deve-se conhecer do recurso.

I - DAS PRELIMINARES

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento tributário suscitada no Recurso Voluntário sob o argumento de cerceamento do direito de defesa, haja vista que a autoridade administrativa realizou análise criteriosa do conjunto fático-probatório trazido à baila.

II - DO MÉRITO

Em síntese, o Recurso Voluntário foi interposto contra decisão da DRJ/07, que julgou PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo parcialmente o crédito tributário incidente sobre a falta de recolhimento das contribuições de PIS e COFINS nos períodos de apuração entre 01/2017 e 12/2017.

a) Dos créditos extemporâneos

Em relação à glosa remanescente sob a rubrica créditos extemporâneos, o acórdão recorrido manteve o entendimento da fiscalização quanto à impossibilidade de se aproveitar os créditos de PIS e COFINS de períodos de apuração passados, sendo necessário, segundo sua análise, a retificação das obrigações tributárias correspondentes. A autoridade tributária entende que o procedimento correto seria informar o crédito apurado no Dacon ou EFD Contribuições do próprio período e, se não utilizado, aproveitá-lo em períodos posteriores.

Com efeito, sustenta a fiscalização que em observância ao princípio contábil da competência, um crédito que não tenha sido apurado no momento próprio (mês de sua competência) só pode ser aproveitado em momento posterior, caso sejam efetuadas as devidas retificações nos Dacon, EFD-Contribuições e DCTF correspondentes ao período de origem.

Não se desconhece que o presente tema ainda é bastante controvertido neste e. Conselho, mas a posição ora adotada encontra respaldo em diversos precedentes da 3ª Câmara Superior, dos quais cito, a título exemplificativo, os seguintes:

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes. (Processo nº 13896.721356/2015-80; Acórdão nº 9303-012.977; Redatora Designada Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 15/03/2022)

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFD PIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

(Processo nº 13884.902378/2012-35; Acórdão nº 9303-006.248; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/01/2018)

Nesse sentido, deve ser reformada a decisão recorrida neste ponto, para admitir o creditamento extemporâneo, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da data de aquisição do insumo, sem necessidade de prévia retificação do DACON e DCTF, desde que devidamente comprovados e não aproveitados em outros períodos de apuração.

b) Das despesas portuárias

Neste item, a autoridade fiscal glosou os créditos correspondentes às despesas com rebocadores portuários e movimentação marítima de cargas, mediante o entendimento de que não seriam insumos da produção.

No acórdão recorrido, a DRJ mantém o entendimento da fiscalização de que as despesas portuárias não se enquadrariam como insumos para fins de tomada de crédito de PIS e de COFINS pela recorrente.

Lado outro, a recorrente sustenta que todos esses gastos são essenciais para sua atividade que se encontra na exploração e produção de óleo e gás em alto mar, “atividade

notoriamente dependente de apoio das atividades portuárias para o embarque e desembarque de pessoal, equipamentos e materiais para as unidades de operação industrial”.

A este respeito, cita a jurisprudência mais recente desse Conselho exarada no acórdão 3402-007.190, de 17/12/2019, deste Conselho de Administração de Recursos Fiscais que confirma a possibilidade do crédito. Neste sentido: "Os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora antecedam o processo produtivo da adquirente, são serviços essenciais. A subtração do serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado." (Ac. 3402-007.190, de 17/12/2019; no mesmo sentido, v. acórdão 3201-007.210, de 26/11/2020 – destacou-se

Nesse sentido, verifica-se que as despesas portuárias são imprescindíveis para a efetivação das operações da recorrente, sendo consideradas insumos em razão não só da sua essencialidade, mas também em razão da sua imposição por força das circunstâncias e legislação nacional.

De acordo com a NORMAN-01/DPC – Normas da Autoridade Marítima para embarcações empregadas na navegação em mar aberto, rebocadores são embarcações projetadas para empurrar, puxar e rebocar barcas ou outras embarcações.

Dessa forma, a recorrente bem aponta que, na sua atividade de exploração e produção de óleo e gás em alto mar, dependente do apoio das atividades portuárias para o embarque e desembarque de pessoal, equipamentos e materiais para as unidades de operação industrial, os rebocadores são responsáveis pela entrada e saída segura dos navios nos portos em todas as fases da exploração e produção, e em situações emergenciais como, por exemplo, incêndios em alto-mar.

Conforme esclarece a recorrente, a Marinha do Brasil exige o acompanhamento de, ao menos, um rebocador durante a navegação dos navios ao longo do canal de acesso, bem como o emprego de rebocadores nas manobras de atracação, desatracação e movimentação nos portos ou terminais de Santos, Guarujá e Cubatão. Importante ressaltar que em todos os Portos existem as Normas e Procedimentos da Capitania dos Portos. (Fls. 5.052).

Ademais, a NORMAN-12/DPC - Normas da Autoridade Marítima para o Serviço de Praticagem, o define como o conjunto de atividades profissionais de assessoria ao Comandante requeridas por força de peculiaridades locais que dificultem a livre e segura movimentação da embarcação. Da mesma forma que os rebocadores, a contratação de serviços de praticagem é obrigatória para a atracação e desatracação em alguns Portos, a depender das Normas e Procedimentos da Capitania dos Portos de cada Estado brasileiro e em consonância com o disposto na NORMAN-12/DCP.

Desta feita, a ausência da contratação do profissional prático impede a atracação e desatracação da embarcação da empresa de apoio marítimo a depender do Porto em que a operação vier a ser realizada, impossibilitando o embarque e desembarque de profissionais e suprimentos para aquela embarcação.

Assim, verifica-se que os gastos com rebocadores portuários e movimentação de cargas marítimas são essenciais para o desenvolvimento da atividade de exploração e produção de petróleo e gás natural em campos marítimos, dependente do apoio das atividades portuárias para o embarque e desembarque de pessoal, equipamentos e materiais para as unidades de operação industrial, afasta-se o entendimento exarado na autuação de que não constituiriam insumos de produção por serem posteriores ou anteriores à produção.

Nesse sentido, reitere-se uma vez mais o entendimento fixado no julgamento do REsp nº 1.221.170 pelo STJ, no sentido de que não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto.

Além disso, merece transcrição excerto do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17 dezembro de 2018:

3. INSUMO DO INSUMO 45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

Reconhecendo o caráter de insumos aos serviços portuários necessários ao processo produtivo da recorrente, cito os seguintes precedentes deste e. CARF, vejamos:

SERVIÇOS PORTUÁRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Em razão das operações de importação e exportação, tanto de matérias-primas como dos produtos acabados, as despesas com serviços portuários mostram-se essenciais ao processo produtivo da empresa nas etapas iniciais e finais. Além disso, os serviços portuários permitem o envio das mercadorias até o destino final e permite a continuidade de suas atividades fabris.

(Processo nº 10314.720217/2017-14; Acórdão nº 9303-011.412; Relator Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire; sessão de 15/04/2021) PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO.

ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMOS.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à Cofins refere-se aos produtos e serviços necessários ao processo produtivo.

Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa na atividade exercida pela recorrente os gastos incorridos com (i) serviços prestados no mineroduto; (ii) aluguel de veículos, de máquinas e equipamentos;

(iii) locação de dragas, reboque, serviço de rebocador e portuários; (iv) serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos; (v) serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagens, análises físicas e químicas; (vi) usinas manutenção e conservação; (vii) obras de construção civil e (viii) combustíveis.

Aos créditos concedidos em relação (i) aos serviços prestados no mineroduto e (ii) a obras civis e outros serviços sobre máquinas e equipamentos devem ser respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. III, do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. (Processo nº 10680.901872/2012-81; Acórdão nº 3201-003.328; Relator Conselheiro Wanderley Moraes Pereira; sessão de 31/01/2018)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reverter as glosas sobre despesas com aquisição de serviços descritos como rebocadores portuários e movimentação marítima de cargas.

c) Despesas com projetos

No Relatório Fiscal, constam que as rubricas glosadas são discriminadas conforme o seguinte:

A recorrente esclarece se tratar despesa ligada a projetos industriais, destinados ao investimento da atividade empresarial. Tais serviços estariam ligados à realização de projetos de engenharia nas instalações industriais.

Sustenta a recorrente, que embora o acórdão da DRJ mencione que a documentação apresentada pela recorrente, neste tópico, não comprovaria a vinculação dos gastos à atividade da

empresa, não houve, de fato, uma análise dos contratos apresentados em relação ao seu processo produtivo.

Entretanto, a DRJ reverteu parcialmente as glosas objeto deste tópico, sob o entendimento de que a elaboração e execução de projetos de engenharia preencheriam os requisitos para caracterização de insumos, conforme o REsp 1.221.170/PR, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018. A tabela de fl. 10.101 discrimina as glosas revertidas, as quais não alcançaram valor suficiente para a devolução do tema em recurso de ofício.

Todavia, manteve a glosa das despesas com projetos vinculados à área administrativa da empresa com discriminação nas notas fiscais: “suporte administrativo”, “projeto para serviço de cadastro de pessoal”, etc..., além das notas fiscais emitidas em 2013, ou seja, anteriormente ao período-base que trata o presente lançamento.

Nada obstante, entendo que não assiste razão à recorrente, haja vista que mesma não trouxe qualquer explicação sobre os referidos projetos, se desincumbindo do ônus de comprovar o direito creditório alegado, nos termos do §2º, inciso XII, do artigo 176 da IN RFB nº 2121/22, “não são considerados insumos, entre outros: bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica”.

Dessa forma, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

d) Afretamento de dutos, aeronaves e embarcações

Foram mantidas também as glosas sobre os gastos com afretamento de aeronaves e embarcações, sob o entendimento de que a legislação só traria benefício especificamente direcionado para o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos e para a contraprestação do arrendamento mercantil, e que o caso também não se enquadraria como insumo.

Na peça impugnatória, sustenta a recorrente que para cumprir seu escopo empresarial firma variados contratos de aluguel de embarcações, as quais estão envolvidas em toda, frisa-se, toda a cadeia de exploração. Do afretamento de embarcações de apoio, navios sonda, FPSOs, tudo, repisa-se, tudo está intimamente ligado à atividade de exploração do petróleo em alto mar. Senão vejamos:

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

É o que demonstram os contratos apresentados, que não deixam dúvidas de que **as despesas com o afretamento de aeronaves tiveram por finalidade o transporte de pessoas para as unidades de exploração** e produção da recorrente, sendo evidente, portanto, a sua essencialidade com a atividade, ainda mais por se ter em conta que o deslocamento para as unidades de exploração e produção só podem ser feitos se viabilizados pela própria empresa, de acordo com as normas estabelecidas pela legislação trabalhista e de segurança. (Fls. 5.056). (Grifo nosso).

Assim, considerando que as embarcações são utilizadas pela recorrente para transporte do petróleo, seus derivados ou gás natural, efetivando a sua prestação de serviço, e as aeronaves para levar a sua mão-de-obra especializada para a operação dos equipamentos necessários para a exploração e produção de petróleo e gás natural e viabilizar a permanência dos profissionais a bordo em sua escala de trabalho em alto-mar, ambas se ajustam ao tipo “máquina”, definido como “dispositivo composto por partes móveis e fixas, combinadas de modo a utilizar energia, geralmente mecânica, para realizar um trabalho específico”, razão pela qual entendo que deve ser reconhecido o direito ao crédito no presente caso, com base no artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/03.

No mesmo sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTES DOS PAGAMENTOS POR AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES. INCISO IV DA LEI Nº 10.637/2002. POSSIBILIDADE.

Sobre o afretamento de embarcações pertencentes à PETROBRÁS, que recebe os pagamentos pelo afretamento a casco nu, a partir de pagamentos do "hire" pela TRANSPETRO, tendo como função possibilitar as operações de transporte e armazenagem de granéis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicas e de gás em geral, é permitida a tomada de crédito com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002.

(Processo nº 16682.903245/2013-21; Acórdão nº 3301-010.367; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 22/06/2021) 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.

(Processo nº 16682.720974/2018-59; Acórdão nº 3401-007.462; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 17/03/2020).

Ressalte-se, por pertinente, que a autuação fiscal contemplou apenas operações de afretamento nacionais, as quais sofreram a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS. Por fim, cumpre destacar que recentemente foi editada a Súmula CARF nº 188, nos seguintes termos:

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Dessa forma, analisando os julgados que embasaram a referida súmula, verifica-se que o entendimento exarado se refere aos casos em que os veículos de transporte de carga ou de

passageiros não participam propriamente do processo produtivo ou da prestação de serviço do contribuinte. No presente caso, restou devidamente demonstrado que as embarcações são utilizadas pela recorrente para transporte do petróleo, seus derivados ou gás natural, efetivando a sua prestação de serviço, e as aeronaves para levar a sua mão-de-obra especializada para a operação dos equipamentos necessários para a exploração e produção de petróleo e gás natural e viabilizar a permanência dos profissionais a bordo em sua escala de trabalho em alto-mar, sendo tais itens perfeitamente enquadrados na condição de máquinas na atividade desenvolvida pela empresa, razão pela qual entendo pela não subsunção do caso concreto ao entendimento sumulado, inexistindo, por conseguinte, inobservância ao enunciado de súmula do CARF, nos termos do artigo 85, inciso VI, do RICARF.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas aos gastos com afretamento de aeronaves e embarcações.

e) Despesas de viagem

Sustenta a Recorrente que as despesas de viagem, embora registradas sob essa rubrica, na verdade, consistem em serviços vinculados à sua atividade operacional, como suporte técnico e prestação de serviços de engenharia, como discriminado nos documentos anexados, os quais devem ser conhecidos e analisados, em atenção ao princípio da verdade material do processo administrativo.

Alega a existência de erro na escrituração de tais despesas, mas que não compromete a sua verdadeira natureza de insumo, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, razão pela qual a presente glosa deve ser revertida.

Todavia, a Recorrente não traz aos autos nenhum documento que comprove tal alegação. Portanto, deve ser mantida a glosa neste tópico recursal.

f) Despesas com serviços sem enquadramento

Alega a Recorrente que a DRJ manteve a glosa sobre as despesas erroneamente denominadas Tx_Administração a despeito ter sido demonstrado, por meio dos contratos apresentados, tratar-se de insumos. Entretanto, cumpre repisar, que conforme registrado pela própria Recorrente, aludidas despesas constituem caso de erro no registro, sendo na verdade decorrentes de contratações de serviços de desenvolvimento de sistemas utilizados nas suas áreas operacionais, essenciais ou relevantes à atividade desta contribuinte.

Ora, diversamente do alegado pela Recorrente, as despesas consignadas neste tópico já foram examinadas e concluiu-se que não se enquadram no conceito de relevância e essencialidade à luz dos critérios fixados no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Portanto, não permitem o direito ao crédito de PIS e de COFINS.

g) Das despesas com Contrato de Capacidade de Transporte – Ship or Pay

A fiscalização glosou as despesas de ship or pay sob o argumento de que tais despesas corresponderiam a serviços não prestados, e por isso não se enquadrariam na definição de insumo e que, além disso, não haveria previsão legal para a tomada de crédito de PIS e COFINS sobre fretes não inclusos nos custos dos bens. Tais despesas são decorrentes dos contratos de transporte de gás natural firmados pela recorrente.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF), vinculado aos Autos de Infração, verificou-se que a apuração de créditos de insumos foi consignada no Bloco F100, despesas com aquisição de serviços cuja descrição foi informada como “Transp. Prod. Terminas/dutos SHIP or PAY”.na prestação de serviços.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a glosa se deu com base no entendimento de que “[...] quando o sujeito passivo paga despesas de transporte de produtos por terminais na modalidade “Ship or Pay”, na verdade pagou por um serviço efetivamente não prestado, ou seja, efetivamente não houve transporte de carga com custo de frete incluso”. Ainda, não existiria previsão legal para tomada de crédito das contribuições ao PIS e da COFINS sobre fretes não inclusos nos custos de aquisição dos serviços ou produtos.

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

Neste tópico, para corroborar a glosa realizada pela fiscalização a DRJ se filiou ao entendimento firmado por esta Turma de julgamento do Acórdão nº 12-109.764, em sessão de 21 de agosto de 2019, do mesmo contribuinte (Petróleo Brasileiro SA-PETROBRAS), no processo nº 16682.720836/2018-70, inclusive transcrito pela autoridade tributária no Termo de Verificação Fiscal:

“No Termo Geral dos Contratos (TGC) encontramos a seguinte definição:

ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE (SHIP OR PAY): significa o valor devido pelo CARREGADOR ao TRANSPORTADOR pela reserva da capacidade de transporte correspondente à QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATADA para cada DIA OPERACIONAL do mês independentemente do efetivo transporte da QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATADA. O seu valor é o resultado da soma do ENCARGO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE com o ENCARGO DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE NÃO UTILIZADA.

A conceituação correta desse dispêndio é importante na medida em que se busca na presente lide, entre outros aspectos, entender como ele estaria inserido no serviço de transporte de gás natural.

A empresa defende que o chamado "ship or pay" (SoP) seria capaz de gerar créditos das contribuições se enquadrando como insumo, previsto no art. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

A fiscalização discordou desse entendimento, porque tal dispositivo restringe o aproveitamento de crédito sobre bens e serviços efetivamente utilizados/consumidos como insumo na prestação de serviço. Nas palavras da fiscalização, "não há como aceitar uma

cláusula contratual pactuada entre as partes (mera liberalidade) possa elidir o prescrito na legislação tributária. Tampouco, criar critérios para se considerar que um determinado gasto ou despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo de créditos descontáveis das exações devidas". E ainda, "para que exista o crédito é necessário que exista, antes, uma efetiva operação de venda de gás natural e seu efetivo transporte até o comprador".

Para a autoridade responsável pelo lançamento, não se pode calcular crédito sobre todos os dispêndios previstos nos contratos de transporte, especialmente quando tal parcela não está diretamente relacionada à venda e ao transporte efetivo do produto. Ela entende que (grifos nossos):

Encargo de Transporte Contratado (Capacidade Contratada de Transporte – utilização potencial – não dá direito a crédito)

(–) Encargo de Transporte Efetivo (Faturamento de Transporte – utilização efetiva – dá direito a crédito)

= Encargo de Transporte Não Utilizado (Ship or Pay – não dá direito a crédito)

A empresa defende que seja aplicado o "novo" conceito de insumo emanado a partir do REsp n. 1.221.170/PR do STJ, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, por ocasião do julgamento do caso pelos Tribunais Administrativos.

Nessa linha de argumentação, ela entende como essencial a parcela relativa ao SoP pois seria obrigatória por imposição legal, nos termos da Resolução da ANP nº 15/2014, que assim define em seu art. 8º (grifo da empresa em sua impugnação): Art. 8º - A tarifa do serviço de transporte firme será estruturada, no mínimo, com base nos seguintes encargos:

I. Encargo de capacidade de entrada: destinado a cobrir os custos fixos relacionados à capacidade de recepção, as despesas gerais e administrativas e os custos fixos de operação e manutenção;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

h) Erro no cálculo da apuração

A recorrente aduz que há um erro na planilha apresentada pela fiscalização no que se refere aos valores apresentados como base de créditos, uma vez que a coluna (A100_VL_BC_PIS) utilizada para compor o montante de R\$22.243.596.071,46 repete o valor do documento fiscal em alguns casos, o que não foi devidamente explicado pela DRJ ao manter a decisão administrativa.

Entretanto, tal afirmação não merece prosperar haja vista que aludidos documentos fiscais foram devidamente analisados pela fiscalização.

Ademais, a Recorrente não colaciona evidências de que o montante de

CONCLUSÃO

Do exposto, voto por conhecer superar a preliminar de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para o fim de:

- a) reverter a glosa relativa aos créditos extemporâneos;
- b) reverter as glosas sobre despesas portuárias;
- c) reverter as glosas relativas aos gastos descritos como afretamento de aeronaves e embarcações;
- d) reverter a glosa efetuada sobre os valores referentes ao pagamento na modalidade “Ship or Pay”;

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto da Ilustre Relatora, ousou divergir quanto à possibilidade de apuração de crédito da Contribuição para o PIS e da COFINS em relação às despesas portuárias, aos créditos extemporâneos e às despesas com afretamento de aeronaves, pelas razões que passo a expor.

Despesas portuárias

A autoridade fiscal glosou créditos denominados “despesas portuárias”, escrituradas nos Registros A100-170 e F100 das EFD-Contribuições transmitidas pela recorrente e descritas como “manutenção em área portuária”, “movimentação marítima de cargas”, “obras portuárias”, “projetos obras portuárias”, “rebocadores portuários” e “utilização de portos”, por entender que se trata de despesas com serviços que não integram a etapa de produção da recorrente, de maneira que não se caracterizam como insumo.

Por sua vez, a recorrente alega que tais serviços fazem parte de sua atividade econômica. Afirmar em sua Manifestação de Inconformidade que sua atividade não se restringe à atividade marítima e que “o simples bom senso se presta a desconstruir o entendimento” da autoridade fiscal. Em seu recurso voluntário, afirma que o acórdão recorrido:

[...] deixou de analisar o caso concreto do processo, que diz respeito aos gastos feitos por uma empresa cuja atividade se concentra na exploração e produção de óleo e gás em alto mar, atividade esta notoriamente dependente do apoio das atividades portuárias para o embarque e desembarque de pessoal, equipamentos e materiais para as unidades de operação industrial [...].

Traz também normas relativas à obrigatoriedade de contratação de rebocadores para atracação e desatracação nos portos. E continua para defender que os serviços de praticagem são de contratação obrigatória:

Da mesma forma que os rebocadores, a contratação de serviços de praticagem é obrigatória para a atracação e desatracação em alguns Portos, a depender das Normas e Procedimentos da Capitania dos Portos de cada Estado brasileiro e em consonância com o disposto na NORMAN-12/DCP.

A ausência da contratação do profissional prático impede a atracação e desatracação da embarcação da empresa de apoio marítimo a depender do Porto em que a operação vier a ser realizada, impossibilitando o embarque e desembarque de profissionais e suprimentos para aquela embarcação.

Além disso, aduz argumentos relativos a serviços aduaneiros, denotando que estes também estariam englobados pelos registros mencionados.

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

A indústria de petróleo e gás natural, sabidamente, é uma área de atuação de profissionais, tecnologias e bens estrangeiros, sendo, portanto, necessário o devido suporte de empresas especializadas para a correta realização de todo o processo de despacho aduaneiro de bens.

Ora, a depender do bem importado, a ausência do despacho aduaneiro (incluindo aqui o transporte até o local de uso) ou ainda a sua realização de forma indevida, traz consequências relevantes na operação de uma embarcação.

Antes de analisar os itens glosados pela fiscalização, importante sintetizar os critérios a partir dos quais o conceito de insumo contido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 deve ser aferido para fins de creditamento da Contribuição para o PIS e da COFINS.

O tema foi apreciado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, que se deu sob a sistemática dos recursos repetitivos e em que foram firmadas as seguintes teses (Temas Repetitivos 779 e 780):

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Portanto, os critérios determinantes para que um bem ou serviço denote o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições deve levar em conta sua essencialidade ou relevância na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

É importante frisar que a essencialidade e a relevância referidas pela decisão do STJ relacionam-se à atividade produtiva, e não a qualquer atividade no âmbito de uma empresa, em consonância com o que prevê o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcrito.

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

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (grifo nosso)

É nesse sentido a Nota SEI nº 63/2018, editada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com o fim de analisar a decisão do STJ.

[...] tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

Também nesse sentido é o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, editado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades. (grifo nosso)

Assentadas essas premissas interpretativas, passemos à análise do caso sob discussão.

Não há dúvidas de que, pelo porte e pelo objeto da recorrente, o desenvolvimento de sua atividade econômica é extremamente complexo e envolve inúmeras etapas, inclusive no que diz respeito especificamente à atividade produtiva. A despeito desse fato, não se pode perder de vista que a legislação permite o desconto de créditos das contribuições a título de insumos especificamente em relação aos bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No caso concreto, os itens glosados foram descritos como “manutenção em área portuária”, “movimentação marítima de cargas”, “obras portuárias”, “projetos obras portuárias”, “rebocadores portuários” e “utilização de portos”. Em sua defesa, a recorrente não faz qualquer menção a que se referem as despesas com “manutenção em área portuária”, “obras portuárias”, “projetos obras portuárias”, “utilização de portos” ou “movimentação marítima de cargas”, focando sua defesa na contratação de serviços de rebocadores portuários, de serviços de praticagem e de “serviços aduaneiros, necessários para a importação de bens aplicados nas embarcações”, estes dois últimos sequer inferíveis por meio das descrições genéricas constantes da escrituração na EFD-Contribuições.

Embora seja crível que serviços de natureza portuária possam se enquadrar como insumos a depender da fase em que estão inseridos, não há nos autos segregação e especificação suficiente das etapas em que os serviços pleiteados são aplicados na atividade produtiva (e não econômica) da recorrente, de maneira que não é possível a concessão indiscriminada de créditos a título de insumo. Argumentos de cunho genérico, como “o simples bom senso se presta a desconstruir o entendimento” ou “atividade notoriamente dependente do apoio das atividades portuárias”, sem especificar a participação de cada um dos itens glosados, não se prestam a fazer prova em favor do direito requerido.

Conforme documento de fl. 625, a etapa de exploração consiste no “conjunto de operações ou atividades destinadas a avaliar áreas, objetivando a descoberta e a identificação de jazidas de petróleo ou gás natural”. Trata-se, portanto, de etapa prévia à produção e que, pela sua natureza, quando realizada no ambiente marítimo, requer apoio portuário. No entanto, por não estar inserida na produção, os serviços portuários associados a essa etapa não podem ser caracterizados como insumos. Nesse sentido o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

27. [...] somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros (esforço bem-sucedido). Daí conclui-se não haver insumos permissivos de creditamento em atividades que não geram tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.

Ademais, apesar de a recorrente produzir derivados de petróleo, comercializa também óleo cru, caso em que a etapa em que são realizados os serviços portuários aqui tratados podem estar inseridos após a cadeia produtiva. Por exemplo, a contratação de serviços de rebocadores e de serviços de praticagem pode estar associada à exportação do petróleo, o que inviabiliza seu reconhecimento como insumo do processo produtivo, conforme entendimento deste Conselho.

Acórdão 9303-015.265 – Sessão de Julgamento: 10/06/2024

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

[...]

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Tais exemplos demonstram ser imprescindível que se proceda à devida segregação e especificação da aplicação dos serviços a fim de recuperar créditos das contribuições a título de insumo, o que não foi feito no presente caso.

Por fim, cabe dizer que, subsidiariamente, a recorrente requereu o enquadramento das despesas ora em discussão como frete ou armazenagem na operação de venda, com base no art. 3º inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Pelo que consta dos autos, não há qualquer despesa de frete (transporte) ou armazenagem nesse tópico, quanto menos relacionadas à operação de venda, de maneira que não há como atender ao pleito da recorrente também sob essa perspectiva.

Assim, em vista da falta de segregação e de comprovação da aplicação dos itens glosados nas etapas do processo produtivo da recorrente, bem como por não se tratar de despesa de transporte ou de armazenagem na operação de venda, voto por manter as glosas sobre as despesas denominadas “despesas portuárias”.

Créditos extemporâneos

Conforme consta do Despacho decisório, foram glosados da base de cálculo dos créditos dedutíveis do PIS os valores de todos os insumos adquiridos em datas anteriores a 30 dias do início do período de apuração, denominados “créditos extemporâneos”. Trata-se de créditos apropriados na EFD-Contribuições relativa a período de apuração diverso daquele em que o crédito se originou. Tal apropriação extemporânea, no entanto, não foi acompanhada da retificação das declarações referentes a cada um dos meses cuja apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi por ela impactada.

Em seu recurso voluntário, a recorrente limita-se a colacionar uma decisão deste Conselho com entendimento favorável a seu pleito e a afirmar que “deve-se considerar que não há qualquer prejuízo ao Fisco, pelo contrário, uma vez que os créditos são aproveitados em seu valor nominal, sem atualização (art. 13 da Lei nº 10.833/2003).”

Entendo que não assiste razão à recorrente.

A discussão sobre a necessidade ou não de retificação das obrigações acessórias para aproveitamento de créditos extemporâneos não é nova no âmbito deste Conselho. O direito de descontar créditos da contribuição para o PIS e da COFINS sobre os valores devidos é assegurado nos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A apuração desses créditos, por sua vez, se dá com base no valor das aquisições e das despesas e encargos incorridos no mês, conforme dispõem os §§1º dos referidos arts. 3º. Depreende-se, portanto, que os créditos devem ser apropriados dentro do mês em que gerados.

Por seu turno, o art. 16 da Lei nº 9.779/1997 delegou à Secretaria da Receita Federal competência para “dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu

cumprimento e o respectivo responsável”. Além disso, o art. 66 da Lei nº 10.637/2002 e o art. 92 da Lei nº 10.833/2003 delegam à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil competência para regulamentá-las. Com fundamento nessa delegação legal, a Receita Federal editou a Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). Já em seu art. 1º, consta que a EFD-Contribuições “se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras operações e informações de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em arquivo digital, bem como no registro de apuração das referidas contribuições, referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte”. Trata-se, portanto, de obrigação acessória que permite ao fisco o controle da sistemática de apuração de débitos e créditos das contribuições, essencial à atividade fiscalizatória.

Voltando às Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, os §§4º de seus arts. 3º preveem que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. Ocorre que a previsão de aproveitamento em meses subsequentes ao da geração do crédito não elide a necessidade de que o crédito seja apropriado no mês de sua geração por meio das obrigações acessórias. Caso não tenha sido apropriado no momento correto, para que possa ser aproveitado em período posterior, deve-se proceder à retificação das DACTF e das respectivas DCTF. Veja, não se está a dizer que a retificação é um fim em si, mas medida que se impõe como meio de garantir a certeza e a liquidez do crédito, inclusive para demonstração de que não foi aproveitado em outros períodos.

A retificação das obrigações relativas à apuração e consolidação da contribuição para o PIS e da COFINS é necessária não só para que sejam reconstituídos os créditos originados de operações que foram desconsideradas nos demonstrativos anteriormente apresentados, mas também para viabilizar o controle dos saldos de créditos passíveis de utilização em períodos posteriores.

Trata-se de medida essencial para evidenciar, com precisão, a natureza e o valor dos créditos apurados no período e, mais importante, controlar sua utilização no decorrer do tempo. Desse modo, só será admissível o aproveitamento extemporâneo de créditos do PIS e da COFINS, regime não cumulativo, caso o contribuinte proceda à retificação das declarações e demonstrativos dos períodos de apuração correspondentes (DACTF, Dacon ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período em que o crédito foi originado até o período em que será utilizado, ou requerido em pedido de ressarcimento.

Sobre o assunto, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais teve a oportunidade de apreciar o tema recentemente e, em mais de uma ocasião, decidiu pela impossibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem a devida retificação das obrigações acessórias. Reputa-se oportuno transcrever as ementas desses acórdãos mais recentes.

Acórdão 9303-015.663 – 15 de agosto de 2024

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007

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.

Acórdão 9303-015.597 – 18 de julho de 2024

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

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

A apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, a exemplo do DACON, para que os registros permitam controle da fruição dos créditos sem duplicidades ou incongruências em relação aos controles/registros contábeis e fiscais do contribuinte.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso também nesse ponto.

Afretamento de aeronaves

A autoridade fiscal também glosou créditos calculados sobre despesas relacionadas ao afretamento de aeronaves, escrituradas nos Registros A100-170 e F100 das EFD-Contribuições.

Em sua peça de defesa, a recorrente alega que:

[...] as aeronaves se mostram notoriamente ligadas ao processo produtivo da recorrente, de forma a inviabilizá-lo caso a empresa não pudesse se valer de tal recurso no transporte de sua força de trabalho para as unidades de exploração e produção, localizadas em sua maior parte, em alto mar”.

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

[...]

[...] as despesas com afretamento devem ser consideradas **insumos** porque, sem elas, **simplesmente não existe exploração e produção de petróleo e gás natural e, consequentemente, receita passível de se sujeitar ao PIS e à COFINS.**

Entendo que não tem razão a recorrente. Vejamos.

Como visto, a recorrente pleiteia a tomada de crédito em relação ao afretamento de aeronaves a título de insumo, cujo fundamento se encontra nos arts. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

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

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

A norma em questão permite a apuração de crédito sobre despesas com bens e serviços utilizados como insumos. No caso em questão, as despesas glosadas decorreram da do afretamento de bens móveis, especificamente de aeronaves. Afretamento, diga-se, é uma espécie de contrato de locação.

Na locação de bens móveis, a teor do art. 565 do Código Civil, a obrigação do locador é de ceder ao locatário, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, não se tratando, portanto, de prestação de serviço, em que o prestador assume com o tomador uma obrigação de fazer. Nesse sentido:

RE 446003 AgR / PR

Relator(a): Min. CELSO DE MELLO

E M E N T A: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTU MUNICIPAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO.

- Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

Assim sendo, entendo que o afretamento, por não ter natureza de bem ou serviço, não se amolda ao conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Dessa forma, não cabe o desconto de crédito das contribuições em relação às despesas com afretamento de aeronaves a título de insumo, ainda que sejam essenciais ou relevantes à atividade produtiva da recorrente.

Por sua vez, o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê o desconto de créditos em relação às despesas com “aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”. No caso concreto, trata-se de aeronaves, não contempladas pela norma.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário nesse ponto, mantendo-se as glosas sobre as despesas denominadas “afretamento de aeronaves”.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha