



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.902034/2018-86
ACÓRDÃO	3202-003.391 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/06/2014 a 30/06/2014

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE PRÉ-PROCESSUAL. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em ofensa à ampla defesa na fase de auditoria, inexistindo ainda imputação de infração ou não reconhecimento de direito creditório. Os princípios do contraditório e da ampla defesa são de observância obrigatória na fase litigiosa do processo administrativo fiscal, que, no caso de pedido de restituição, tem início com a apresentação de manifestação de inconformidade ao despacho decisório denegatório do direito creditório.

DIREITO DE CRÉDITO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste norma legal determinando a homologação tácita do pedido de restituição de indébito tributário no prazo de 5 anos, não se lhes aplicando os prazos decadenciais para lançamento nem o prazo para homologação de compensações.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO

Não cabe conversão do feito em diligência, quando o Sujeito Passivo não juntou em sua Manifestação de Inconformidade ou mesmo no Recurso Voluntários as provas do alegado na forma do §4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/1972.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/06/2014 a 30/06/2014

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NÃO RETIFICADAS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 231.

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 EFD-Contribuições, conforme Súmula CARF nº 231.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. INSUMO. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES. 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.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. AFRETAMENTO DE AERONAVES. IMPOSSIBILIDADE.

O afretamento de aeronaves utilizadas para transporte de funcionários 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 se limite a “prédios, máquinas e equipamentos”.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. EXISTÊNCIA DO CRÉDITO ALEGADO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

A restituição de créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do direito pleiteado, cujo ônus é do contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. TRANSPORTE FIRME DE GÁS NATURAL. ENCARGO DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE. “SHIP OR PAY”. POSSIBILIDADE.

As despesas relacionadas ao encargo de capacidade de transporte, componente estrutural da tarifa de transporte cobrada pelo serviço de transporte firme de gás natural, compõem a base de cálculo das contribuições não cumulativas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade do despacho decisório por cerceamento do direito de defesa e de homologação tácita da obrigação tributária (decadência), e em indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, da seguinte forma: (1) por unanimidade, (a) reverter as glosas, a título de crédito extemporâneo, exclusivamente em relação às notas fiscais nº 2014103, 2014104, 2014105 e 143; e (b) reverter as glosas de crédito com afretamentos de embarcações; e (2) por maioria de votos, em reverter as glosas de crédito relativas a encargos de capacidade de transporte relacionados ao transporte de gás natural (contratos do tipo “ship or pay”). Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento ao recurso na matéria. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os gastos descritos como afretamento de aeronaves. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso na matéria.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Tratam os autos do Pedido Eletrônico de Restituição (PER) nº 15670.11308.200818.1.2.04-1633, transmitido em 20/08/2018, por meio do qual são pleiteados R\$ 789.896,37 que teriam sido recolhidos a maior por meio de DARF em 25/07/2014 a título de Contribuição para o PIS relativa ao período de apuração 06/2014.

Em 18/02/2019, foi emitido o Despacho Decisório Eletrônico de fls. 3578-3581, indeferindo integralmente o pedido de restituição. Em 24/01/2020, a 17ª Turma da DRJ07 declarou nulo o referido despacho por motivação inadequada, determinando que outro fosse proferido. Assim, após realização de procedimento fiscal para análise dos créditos objetos do pedido de restituição, em 12/12/2022 foi emitido o Despacho Decisório de fls. 5694-5696 que,

com base no Relatório de Verificação Fiscal de fls. 5636-5693, não reconheceu, na sua totalidade, o direito creditório pleiteado.

O não reconhecimento se deveu ao entendimento, pela autoridade fiscal, de que a recorrente incorporou indevidamente à base de cálculo dos créditos passíveis de dedução do valor devido da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS:

- Créditos extemporâneos
- Despesas portuárias
- Despesas com projetos
- Despesas com afretamento de aeronaves e embarcações
- Despesas de viagens
- Despesas com serviços sem comprovação de enquadramento como insumo
- Despesas relacionadas a contratos do tipo “*Ship or pay*”

Cientificada da decisão, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, em que aduz, preliminarmente, **(i)** violação do direito à ampla defesa e **(ii)** decadência do direito de revisar de ofício a obrigação tributária. No mérito, contesta as glosas relacionadas a **(i)** Créditos extemporâneos **(ii)** Despesas portuárias **(iii)** Despesas com projetos **(iv)** Afretamento de aeronaves e embarcações **(v)** Despesas de viagem **(vi)** Despesas serviços sem comprovação enquadramento insumo e **(vii)** Despesas do tipo *Ship por Pay*. Também se insurgiu contra o cálculo dos créditos glosados.

A 17ª Turma da DRJ07, por meio do Acórdão nº 107-024.083, considerou a manifestação de inconformidade improcedente, decisão da qual a recorrente foi cientificada em 17/11/2023.

Irresignada, em 18/12/2023, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 8048-8097, em que repisa os argumentos trazidos em sua Manifestação de Inconformidade e, em síntese, requer que seja dado provimento ao recurso, com o reconhecimento da integralidade do indébito declarado e o deferimento de sua restituição.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Relator

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

2. Preliminares

Como preliminares ao mérito, a recorrente suscitou a nulidade do despacho decisório por cerceamento do direito de defesa e a decadência do direito de a administração tributária revisar sua obrigação tributária no âmbito do pedido de restituição formulado. Passemos à análise dessas matérias.

2.1. Cerceamento de defesa

Em sede preliminar, a recorrente suscita a nulidade do Despacho Decisório, alegando que os prazos exíguos fornecidos durante o procedimento fiscal para que se manifestasse e apresentasse documentação comprobatória de seu direito de crédito teriam violado seu direito à ampla defesa.

Não assiste razão à recorrente.

A etapa que precede a emissão do despacho decisório é procedimental e apuratória. Essa é uma fase pré-processual, em que ainda não há litígio instaurado, não havendo que se falar em ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, cuja observância se dá, obrigatoriamente, na fase litigiosa. Esta, por sua vez, instaura-se com a apresentação da impugnação da exigência ou, no caso de direito creditório, da manifestação de inconformidade, conforme art. 14 do Decreto nº 70.235/1972. Nesse sentido:

Acórdão 9101-004.214, de 06/06/2019, Rel. Cons. Demetrius Nichele Macei

DESPACHO DECISÓRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NA FASE DE AUDITORIA INTERNA. FASE PRÉ-PROCESSUAL. PRELIMINAR REJEITADA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa na fase de auditoria interna, inexistindo ainda acusação ou imputação de infração, mas tão-somente investigação fiscal. Os princípios do contraditório e da ampla defesa são de observância obrigatória na fase do devido processo legal administrativo fiscal, que, no caso de declaração de compensação, tem início com a apresentação de manifestação de inconformidade ao despacho decisório denegatório do direito creditório.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

2.2. Homologação tácita da obrigação tributária (decadência)

Também de maneira preliminar ao mérito, a recorrente alega que teria operado contra a Fazenda Pública a decadência do direito de verificar seus débitos tributários para fins de apuração do direito creditório pleiteado em virtude do disposto no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN). Argumenta que:

[...] uma vez declarada a obrigação tributária pelo contribuinte, com a efetivação do seu pagamento, a fiscalização possui o prazo de 5 anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, para se pronunciar e revisar o lançamento.

Nada sendo feito, nesse prazo, não só o crédito tributário se torna líquido e certo, como também os pontos da apuração que determinaram a sua origem (repisa-se, ato jurídico complexo que é), não havendo qualquer ressalva legal que autorize que seus efeitos deixem de repercutir, inclusive, para fins de restituição de indébito tributário.

Sem razão a recorrente.

O §4º do art. 150 do CTN, invocado pela recorrente, trata do prazo decadencial para homologação do denominado autolançamento.

O caso sob análise não trata de lançamento tributário, mas sim de pedido de restituição de indébito, em que a autoridade tributária tem o dever de apurar a liquidez e a certeza do crédito. Para isso, deve, necessariamente, analisar e cotejar os créditos e os débitos do período de origem do crédito pleiteado.

Em relação ao procedimento de reconhecimento de direito de crédito, a legislação não impõe prazo findo o qual ocorre a “homologação tácita” do pedido feito pelo contribuinte. A jurisprudência deste Conselho é tranquila nesse sentido:

Acórdão 3302-009.279, de 27/08/2020, Rel. Cons. Vinicius Guimarães

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRAZOS INAPLICÁVEIS.

Nos pedidos de restituição não se aplicam os prazos decadenciais para lançamento nem o prazo de homologação de compensações. A análise de pedidos de restituição não se confunde com o procedimento de constituição do crédito tributário - daí não se falar em prazo decadencial para a apreciação da restituição, nem com o procedimento de análise de declarações de compensação - ao qual se aplica, de forma exclusiva, o prazo de cinco anos para a apreciação da compensação, sob pena de homologação tácita.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de restituição no prazo de 5 anos. O artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não se aplicando à apreciação de pedidos de restituição.

Por sua vez, os prazos decadenciais previstos no art. 150, caput e § 4º, e no art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, são limites temporais que se aplicam exclusivamente aos casos de lançamento tributário, procedimento que não se confunde com a análise de pedidos de restituição.

Acórdão 3402-009.672, de 24/11/2021, Rel. Cons. Thais De Laurentiis Galkowicz

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2006

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste norma legal determinando a homologação tácita do pedido de restituição de indébito tributário no prazo de 5 anos. O artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, cuida de prazo para homologação de Declaração de Compensação, não se aplicando à apreciação de pedidos de restituição ou ressarcimento.

Ademais, é esse o teor da Súmula CARF nº 159:

Súmula CARF nº 159

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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

Ante o exposto, rejeito a preliminar suscitada.

2.3. Do pedido de conversão em diligência

No tópico “Dos créditos extemporâneos” de seu recurso voluntário, a recorrente sustenta que:

[...] há valores glosados como créditos extemporâneos que, na verdade, se trata de créditos relativos à própria competência.

Verifica-se que a fiscalização considerou como extemporâneos créditos que não o são, razão pela qual o relatório fiscal deve ser revisto por diligência a ser determinada por este Conselho, em atenção ao princípio da verdade material, a fim de se confirmar a data de emissão dos documentos fiscais respectivos, comparando-se com a data de tomada de cada crédito correspondente.

Solicita, portanto, a conversão do julgamento em diligência, pedido que deve ser analisado em sede de preliminar ao mérito.

Como será visto no tópico 3.1 deste voto, na documentação apresentada junto com a manifestação de inconformidade (“*amostragem – créditos cadastrados indevidamente como extemporâneos*”, fls. 5809-5819), foram apresentados apenas alguns documentos fiscais - em suposta “amostragem”.

Aqui, vale lembrar que a conversão de um julgamento em diligência não se presta à instrução probatória que deixou de ser feita em momento oportuno. Eventual prova da alegação da recorrente - qual seja, cópia dos documentos fiscais que a recorrente alega estarem com a data incorreta na planilha de glosas - deveria ter sido juntada quando da apresentação da manifestação de inconformidade.

Assim sendo, voto pelo indeferimento da diligência requerida.

3. Mérito

Como visto, tratam os autos de pedido de restituição de crédito de Contribuição para o PIS apurado pela recorrente na aquisição de bens e serviços utilizados na atividade da empresa. Parte das despesas incluídas na base de crédito foi glosada pela unidade responsável pela análise do pedido de restituição. Do montante glosado, parte foi revertida pela autoridade julgadora de primeira instância. Contra a decisão, foi apresentado o Recurso Voluntário ora em apreço, em que remanesce a controvérsia em relação às seguintes glosas:

- Créditos extemporâneos
- Despesas portuárias
- Despesas com afretamento de aeronaves e embarcações
- Despesas com serviços sem comprovação de enquadramento como insumo
- Despesas relacionadas a contratos do tipo “*Ship or pay*”

Anoto que as glosas relativas às “despesas com projetos” e “despesas de viagens”, embora tenham sido mantidas pelo acórdão recorrido, não foram impugnadas em sede de recurso voluntário.

Passemos à análise de cada umas das matérias acima.

3.1. Créditos extemporâneos

Conforme consta do Relatório de Verificação Fiscal que fundamentou o Despacho Decisório, foram glosados da base de cálculo dos créditos dedutíveis da COFINS os valores relativos a aquisições em datas anteriores a 30 dias do início do período de apuração, denominados “créditos extemporâneos”. Trata-se de créditos escriturados nos registros A100/A170 e D100/D105 da 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.

A recorrente impugnou a matéria em sua manifestação de inconformidade, trazendo exemplos em que, supostamente, a autoridade fiscal teria incluído na glosa créditos relativos ao período de apuração sob o fundamento de extemporaneidade. Juntou planilha e documentos a fim de demonstrar que a data de emissão dos documentos não é a que consta nos *Anexos I.A e I.B do Relatório Fiscal*. Continua para defender a possibilidade de apropriação dos créditos glosados, ainda que se trate de crédito extemporâneo. O acórdão recorrido, no entanto, não acolheu as razões de defesa e manteve as glosas.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente inicia sua defesa contestando o acórdão recorrido na parte em que afirma não ter verificado os equívocos alegados na manifestação de inconformidade (em que a recorrente alegou que há créditos na planilha que não são extemporâneos, já que os documentos fiscais teriam sido emitidos dentro do período de

apuração, mas estariam com a data incorreta na planilha de glosa). Sustenta ainda que o acórdão recorrido:

Deixou, contudo, de diligenciar em relação à documentação pertinente, devidamente apresentada com a manifestação de inconformidade, em relação à qual se evidencia que, na competência em questão, há valores glosados como créditos extemporâneos que, na verdade, se tratam de créditos relativos à própria competência.

Além disso, defende a legitimidade de apuração de créditos extemporâneos e colaciona jurisprudência favorável a seu pleito, afirmando 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 assiste parcial razão à recorrente.

Analisando as cópias das notas fiscais apresentados junto com a Manifestação de Inconformidade (fls. 5809-5819), verifica-se que algumas delas, de fato, foram emitidas em 06/2014, em data diferente da que consta no Anexo I.A do Relatório Fiscal. Isso, no entanto, mostra-se verdadeiro para as notas fiscais nº 2014103, 2014104, 2014105 e 143, com cópias, respectivamente, às fls. 5816, 5817, 5818 e 5819.

Assim sendo, em que pese, possivelmente, não tenha havido engano da autoridade fiscal na realização da glosa, mas sim erro da recorrente no preenchimento da EFD-Contribuições, considero que a alegação é verossímil e que as glosas merece ser revertida em relação às notas fiscais acima mencionadas.

Com relação às demais glosas a título de crédito extemporâneo, no entanto, não há reforma a fazer no acórdão.

A discussão sobre a necessidade ou não de retificação das obrigações acessórias para aproveitamento de créditos extemporâneos não é nova no âmbito deste Conselho. No entanto, o tema não merece maiores digressões neste voto, haja vista que se trata de matéria objeto de Súmula deste Conselho. Trata-se da Súmula CARF nº 231:

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

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

Importa salientar que a Súmula em questão é de observância obrigatória por parte deste colegiado, conforme dispõe o art. 25, inciso II e §13º do Decreto nº 70.235/1977.

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 13. Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (grifamos)

Por fim, vale dizer que, embora o caso concreto não envolva DACON, mas sim de EFD-Contribuições, obrigação acessória que sucedeu a DACON, os fundamentos da súmula se mantêm e ela deve, obrigatoriamente, ser aplicada ao caso dos autos.

Ante o exposto, nessa matéria, voto por dar parcial provimento ao recurso para reverter, exclusivamente, as glosas relativas às notas fiscais nº 2014103, 2014104, 2014105 e 143.

3.2. Glosas relativas a aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos

Como visto, foram glosados créditos tomados sobre “despesas portuárias”, “despesas com projetos”, “despesas com afretamento de aeronaves e embarcações”, “despesas de viagem”, “despesas de serviços sem comprovação de enquadramento como insumo” e “despesas relacionadas a contratos do tipo *ship or pay*” em virtude de a autoridade fiscal ter entendido que não se trata de aquisições de bens ou serviços que denotam o conceito de insumo.

Assim, antes de analisar os itens glosados no procedimento fiscal, 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”.

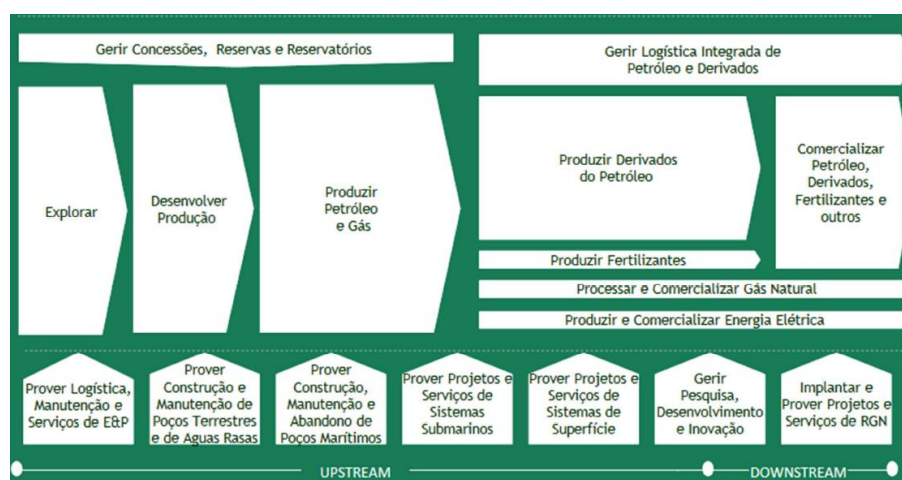
17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens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

Assentadas essas premissas interpretativas, pertinente trazer algumas considerações sobre a atividade desenvolvida pela recorrente.

Conforme consta dos autos, nos termos do art. 3º de seu Estatuto Social, a recorrente se dedica à pesquisa, à lavra, à refinação, ao processamento, ao comércio e ao transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção, o transporte, a distribuição e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins.

Além disso, conforme documento intitulado “*Cadeia Integrada das Atividades da Petrobras*” (fls. 3644-3664), a cadeia produtiva da recorrente é realizada de forma integrada nos diversos setores da indústria de exploração e produção de petróleo e gás natural, passando pela fase de *upstream* até a fase de *downstream*, abrangendo as seguintes atividades:

- i. exploração e produção de petróleo e gás natural;
- ii. refino, comercialização e transporte de combustíveis e derivados;
- iii. produção, comercialização e transporte de gás natural e derivados;
- iv. geração e comercialização de energia elétrica; e
- v. produção e comercialização de fertilizantes.



A recorrente também destaca que, “*para manter a integração do seu processo produtivo, a Petrobras mantém diversos estabelecimentos com ativos estratégicos situados em todo o território nacional:*”

- i. bacias de exploração e produção de petróleo e gás natural;
- ii. refinarias;
- iii. gasodutos, terminais e oleodutos;
- iv. termelétricas; e
- v. fábricas de fertilizantes.

Tendo isso em vista, passemos à análise dos itens sob discussão.

3.2.1. 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. Afirma 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. O acórdão recorrido não acolheu as razões apresentadas e manteve as glosas.

Inconformada, em seu Recurso Voluntário, a recorrente voltou a se insurgir, sustentando 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.

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 “Cadeia Integrada das Atividades da Petrobrás”, 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, a menos que haja, de fato, resultado produtivo vinculado a ela. 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.

[...]

8.2. PESQUISA E PROSPECÇÃO DE RECURSOS MINERAIS E ENERGÉTICOS

117. No mesmo contexto dos dispêndios das pessoas jurídicas em geral com pesquisa e desenvolvimento, encontram-se os dispêndios com pesquisa e prospecção de recursos minerais e energéticos.

118. Conquanto ainda não tenham sido editadas normas contábeis específicas posteriores aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 2007, permanece aplicável a tais dispêndios a exigência explanada na seção de análise geral do conceito fixado na decisão judicial em estudo de que haja ao final do processo um bem destinado à venda ou um serviço disponibilizado a terceiros (esforço bem-sucedido) para que haja insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. (grifo nosso)

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, de 10/06/2024, Rel. Cons. Alexandre Freitas Costa

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 encaixam 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”.

3.2.2. Despesas com afretamento de aeronaves e embarcações

A autoridade fiscal também glosou créditos sobre despesas com afretamento de aeronaves e embarcações escrituradas nos Registros A100-170 e F100 das EFD-Contribuições transmitidas pela recorrente, por entender que somente há previsão legal para a inclusão de tais despesas na base de cálculo de créditos de PIS/Cofins quando o afretamento for contratado no exterior e houver pagamento efetivo das contribuições “*sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a aluguéis [...] embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa*”, destacando que não é o caso dos autos, em que “*a totalidade dos registros em questão diz respeito a contratações originadas no mercado interno [...]*”.

Além disso, a autoridade fiscal também entendeu que os afretamentos de aeronaves e embarcações não se enquadrariam como aluguel de “prédios, máquinas e equipamentos”, única hipótese normativa prevista para o creditamento com aluguel.

Inconformada com as glosas, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, em que enfatiza que as aeronaves e embarcações afretadas são utilizadas para o transporte de pessoal, materiais, equipamentos e produtos até suas plataformas de exploração de petróleo e gás em alto mar, além de realizar atividades de apoio marítimo e manutenção de plataformas. No sentido de comprovar essas afirmações, colaciona o objeto de diversos desses contratos de afretamento.

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

[...] mesmo que se considere o contrato de afretamento como se aluguel fosse, a legislação prevê apenas uma hipótese legal de apuração de crédito, tendo como base de cálculo despesas dessa espécie ("aluguel de embarcações"), a saber, os gastos realizados em decorrência de contratos firmados com empresas estrangeiras, conforme disposto no inciso IV do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 e a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022 [...]

[...]

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

[...]

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

Irresignada, a recorrente voltou a se insurgir contra as glosas em seu recurso voluntário, repisando os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e sustentando que:

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

[...]

Mas não somente as embarcações, como também 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.

Entendo que assiste direito parcial ao crédito pleiteado. Vejamos.

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

Nesse contexto, a recorrente defende que lhe assiste o direito ao crédito de COFINS sobre o afretamento de aeronaves e embarcações seja no inciso II, seja no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, que assim dispõem:

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

[...]

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

[...]

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

Aqui, cumpre dizer que o contrato de afretamento é uma espécie de contrato de locação. Na locação de bens móveis, a teor do art. 565 do Código Civil, a obrigação do locador é de ceder ao locatário, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, não se tratando, portanto, de prestação de serviço, em que o prestador assume com o tomador uma obrigação de fazer. Assim sendo, entendo que o afretamento, por não ter natureza de bem ou serviço, não se amolda ao conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

A despeito disso, o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 assegura o direito ao desconto de crédito da COFINS não cumulativa calculado sobre o valor de **“aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”**. No caso sob análise, a documentação juntada aos autos é suficiente para comprovar que os bens em questão foram afretados de pessoas jurídicas e que foram utilizados nas atividades da empresa. Assim, para que possam ensejar o creditamento, resta saber se as aeronaves e embarcações devem ser enquadradas como *“máquinas ou equipamentos”*. Entendo que é o caso das embarcações, mas não das aeronaves.

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, inclusive em razão de sua natureza de norma geral e abstrata, que visa disciplinar hipóteses de creditamento para empresas com as mais variadas atuações, a redação do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 não exaure, de maneira objetiva e categórica, os atributos dos casos individuais e concretos por ele contemplados.

No caso concreto, as embarcações objeto dos afretamentos pela recorrente são de diversas espécies, como embarcações de apoio às unidades marítimas de produção e perfuração, navios sonda e FPSO (*Floating Production Storage and Offloading*). Há que se considerar, portanto, as finalidades de tais embarcações nas atividades da recorrente, que vão muito além do mero transporte de carga.

Nessa conjuntura, excluir embarcações do conceito amplo de máquina ou equipamento necessário à persecução do objeto social da recorrente não parece, a meu ver, ser a interpretação mais adequada à preservação do regime da não cumulatividade.

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

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

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

O mesmo entendimento, no entanto, não se aplica às aeronaves, já que, conforme contratos juntados aos autos, os helicópteros afretados destinam-se à *“movimentação de pessoal e de materiais”*. A própria recorrente, em seu recurso, afirma que:

[...] 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 [...]

Ainda que a particularidade da atividade da recorrente, em grande parte desenvolvida em alto mar, imponha o uso de aeronaves para transportar seus funcionários até a plataforma, não há como desconsiderar que a finalidade precípua desse aluguel é o transporte de passageiros.

Assim, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário nesse ponto, revertendo as glosas de despesas com afretamentos de embarcações, mas mantendo as glosas relativas ao afretamento de aeronaves.

3.2.3. Despesas com serviços sem comprovação de enquadramento como insumo

A autoridade fiscal também glosou créditos de notas fiscais escrituradas nos Registros A100-170 e F100 das EFD-Contribuições cuja descrição continha apenas *“Tx_Administração”*, por falta de comprovação de seu enquadramento como insumo. Afirmou ainda que, durante a ação fiscal, a recorrente foi intimada a esclarecer de que se tratavam tais despesas, tendo ela afirmado que seriam *“serviços de desenvolvimento sistemas utilizados nas áreas operacionais da Petrobras”* e apresentado um contrato de direito de uso de software.

A recorrente contestou as glosas em sua manifestação de inconformidade, sustentando que se tratou de *“erro no registro das despesas que, em verdade, constituem contratações de serviços de desenvolvimento de sistemas utilizados nas suas áreas operacionais”*. Afirmou, ainda, que:

Os documentos já juntados aos autos 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.

Ao apreciar as razões de defesa, o acórdão recorrido concluiu que:

[...] podemos concluir pela procedência da glosa perpetrada pela autoridade tributária, pois não há prova robusta nos autos que possibilite a apuração de créditos como serviços utilizados como insumos das importâncias relacionadas como Taxa de Administração, seguindo entendimento firmado em tópico anterior no presente voto, pois para que sejam passíveis de creditamento é necessária a

comprovação de que sua aplicação resultou, efetivamente, a extração e venda de petróleo (no caso concreto bem-sucedido).

Inconformada, a recorrente apresentou seu recurso voluntário, em que repisa os argumentos trazidos em sua manifestação de inconformidade, em especial a possibilidade de os serviços em questão serem considerados insumos, pois *“é inegável a essencialidade ou ao menos a relevância do emprego de softwares e sistemas informatizados para a precisão e excelência da atividade operacional”*.

Entendo que não tem razão à recorrente. Vejamos.

É fato notório que, atualmente, os softwares são essenciais ao funcionamento de praticamente qualquer empresa, quanto mais de uma empresa do porte da recorrente. No entanto, como já afirmado nesse voto, para que sejam considerados insumos os bens ou serviços devem ter sido adquiridos para utilização na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Dessa forma, não é qualquer serviço de manutenção ou desenvolvimento de software que pode ser considerado insumo, mas somente aqueles relacionados à atividade produtiva.

Analisando-se os contratos juntados aos autos às fls. 3995-4231, verificam-se contratos firmado com as seguintes empresas:

- Landmark Graphics Corporation (licenciamento de uso e manutenção do software Landmark);
- Halliburton Worldwide GMBH (sucessora da Landmark no contrato de licenciamento de uso e manutenção do software Landmark);
- OSIssoft LLC (serviços de atualização e suporte técnico do sistema PI – Plant Information);
- Paradigm Geophysical BV (fornecimento do software Paradigm);
- Thermo Labsystems Inc. (licenciamento e atualização do software Thermo Samplemanager e a prestação de serviço de suporte técnico);
- Triple Point Technology Inc. (licenciamento de software e prestação de serviços)

Nota-se que, em todos os casos, trata-se de empresas domiciliadas fora do Brasil, que – inclusive por serem estrangeiras - não constam entre as emissoras de notas fiscais glosadas, relacionadas no anexo II.4 do Relatório de Verificação Fiscal. De qualquer forma, não há direito a crédito em relação a pagamentos relacionados a essas empresas, já que o inciso I do §3º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 dispõe que só há direito a crédito em relação *“aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País”*.

Além disso, analisando-se os documentos fiscais apresentados junto à manifestação de inconformidade, verificam-se descrições genéricas como *“serviço de geração de programa de computador, sob encomenda”*, *“prestação de serviços de análise, modelagem de processos de negócios e de administração de dados de exploração e produção”*, *“reprografia, microfilmagem e*

digit”, “prestação de serviços técnicos de atendimento local aos usuários” etc., de maneira que não é possível vincular tais serviços à atividade produtiva da recorrente.

Nesse contexto, releva destacar que o ônus de comprovar o direito creditório pleiteado é do interessado, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784/1999 e do art. 373, inciso I, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Nesse sentido:

Acórdão 9303-015.440, de 13/06/2024, Relatora Cons. Liziane Angelotti Meira

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

[...]

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Em se tratando de direito creditório, é do interessado o ônus da prova, conforme previsto na legislação processual administrativa e civil (art. 36 da Lei 9.784/99 e art. 333, I, do antigo CPC). (grifo nosso)

Dessa forma, não tendo a recorrente se desincumbido do ônus de comprovar seu direito creditório em relação a esses serviços, voto por negar provimento ao recurso na matéria.

3.2.4. Despesas relacionadas a contratos do tipo “Ship or pay”

A autoridade fiscal também glosou créditos sobre encargos de capacidade de transporte relacionados ao transporte de gás natural (contratos do tipo “ship or pay”), escriturados no Registro F100 das EFD-Contribuições transmitidas pela recorrente, sob o entendimento de que:

63 [...] 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.

[...]

67 Pondera-se ainda que, mesmo que não houvesse o referido encargo contratual na contratação de transporte em dutos/terrestre, o gás natural produzido ou importado transportado pela Petrobras tem como destinos preponderantes suas usinas térmicas, fábricas de fertilizantes ou refinarias de propriedade da contribuinte, cujo dispêndio também não conferiria créditos de PIS/Cofins, uma vez que se trata de fretes entre estabelecimentos da empresa, o que é vedado pela legislação.

A recorrente se insurgiu contra as glosas em manifestação de inconformidade, sustentando que tais despesas são decorrentes de contratos de transporte de gás natural por meio de dutos e que o preço desse transporte é composto por diversos elementos, entre os quais a “tarifa de *ship or pay*”, que corresponde “a uma parcela do preço contratual pela reserva da capacidade de transporte”, de maneira que “este encargo, portanto, faz parte do preço do contrato de transporte do gás natural, e obviamente está ligado ao processo produtivo da requerente”.

Aduziu também que tal encargo é definido pelas normas legais e regulamentares que regem o setor, de maneira que não se trata de convenção entre as partes. Subsidiariamente, argumentou que a parcela referente à tarifa de *ship or pay* poderia se enquadrar como aluguel de máquinas e equipamentos para tomada de crédito, e que as despesas sob discussão já teriam sido glosadas em auto de infração que constituiu o crédito referente a tais glosas.

Ao apreciar o recurso, o acórdão recorrido adotou o entendimento firmado pela mesma turma (17ª Turma da DRJ07) no processo nº 16682.720836/2018-70, que, em síntese, assim se manifestou:

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

[...]

Admite-se a importância do encargo previsto nas cláusulas de *ship or pay*, porém, tais encargos não podem ser considerados insumos para a prestação do serviço. Tratam-se, outrossim, de gastos operacionais necessários ao funcionamento geral do negócio, não sendo essenciais à produção da atividade finalística própria da empresa, de forma que a exclusão desse item não importa a impossibilidade da produção/fabricação ou a perda substancial da qualidade do produto.

Inconformada, a recorrente voltou a impugnar as glosas em seu recurso voluntário, argumentando que:

[...] os créditos sob tal rubrica foram tomados pela recorrente na qualidade de insumos, uma vez que, sem esses gastos, inviabilizado estaria o escoamento do gás natural, já que: (i) para escoar a 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.

Ressalta também que a parcela *ship or pay* não corresponde ao pagamento pela ociosidade dos dutos, mas sim à remuneração pela estrutura que está sendo disponibilizada ao contratante do transporte de gás, sendo parte integrante do preço de transporte do gás natural, cujo destaque no contrato se deve à determinação do órgão regulador, Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP). Afirma ainda que “[...] o fato do seu pagamento ser feito de forma destacada não desvirtua a sua natureza de parcela do preço pelo transporte do gás natural, cuja essencialidade e relevância para a atividade da recorrente é notória”.

Subsidiariamente, defende que, se as despesas relativas ao *ship or pay* não forem consideradas como insumos, devem, ao menos, ser consideradas como relativas ao aluguel dos dutos. Nesse sentido, aduz que:

[...] a fiscalização defendeu que dutos não seriam equipamentos, mas instalação de transporte de GLP.

Ora, e por que “instalação de transporte de GLP” não poderia ser tida como equipamento para o transporte do GLP ou prédio, a fim de garantir ao contribuinte o direito de tomar crédito de PIS e COFINS?! [...]

[...] se a intenção é a de equipará-los a instalações de transporte, sugerindo aqui a ideia de uma instalação predial inerente ao serviço, ainda assim funcionariam como despesas passíveis de gerarem créditos, agora na condição de instalações equivalentes a prédios, alugados ao contribuinte de maneira exclusiva para fins de permitir o desenvolvimento da sua atividade.

Em síntese, portanto, a controvérsia reside na possibilidade ou não da tomada de crédito sobre a parcela da tarifa de transporte de gás natural denominada “*encargo de capacidade de transporte*”, conhecida como *ship or pay*.

Para uma análise do tema com a profundidade necessária, é importante que se tenha o panorama jurídico relativo ao transporte de gás natural. É o que passo a expor.

Tratando-se de transporte de gás natural por meio de conduto, o inciso IV do art. 177 da Constituição Federal assegura à União o monopólio da atividade. O §1º do mesmo artigo prevê que, observadas condições estabelecidas em lei, a União poderá contratar esse transporte com empresas privadas. Por sua vez, o inciso III de seu §2 determina que a estrutura e as atribuições do órgão regulador desse monopólio devem estar estipuladas em lei.

Art. 177. Constituem monopólio da União:

[...]

IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

[...]

§1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei.

§2º A lei a que se refere o § 1º disporá sobre:

[...]

III - a estrutura e atribuições do órgão regulador do monopólio da União; (grifo nosso)

Assim, com a finalidade de disciplinar *“as atividades relativas ao transporte de gás natural, de que trata o art. 177 da Constituição Federal”*, foi editada a Lei nº 11.909/2009 (revogada pela Lei nº 14.134/2021, mas vigente à época dos fatos), que, no §1º de seu art. 1º, dispõe que o transporte de gás natural por meio de condutos e a importação e exportação de gás natural *“serão reguladas e fiscalizadas pela União, na qualidade de poder concedente, e poderão ser exercidas por empresa ou consórcio de empresas constituídos sob as leis brasileiras, com sede e administração no País”*.

O art. 3º da referida lei prevê que a atividade de transporte de gás natural será exercida mediante os regimes de concessão ou autorização. No caso de exploração mediante concessão, tarifa máxima aplicada ao transporte de gás será estabelecida pela ANP (§2º do art. 13 da Lei nº 11.909/2009); já no caso de autorização, as tarifas de transporte de gás natural serão propostas pelo transportador e aprovadas pela ANP, segundo critérios por ela previamente definidos (art. 28 da Lei nº 11.909/2009).

A ANP, diga-se, foi instituída pelo art. 7º da Lei nº 9.478/97 com competência para atuar *“como órgão regulador da indústria do petróleo, gás natural, seus derivados e biocombustíveis, vinculada ao Ministério de Minas e Energia”*. Entre outras atribuições, cabe a ANP *“estabelecer critérios para o cálculo de tarifas de transporte dutoviário e arbitrar seus valores”*, conforme dispõe o inciso VI do art. 8º da mesma lei.

Art. 8º A ANP tem como finalidade promover a regulação, a contratação e a fiscalização das atividades econômicas integrantes da indústria do petróleo, do gás natural, dos combustíveis sintéticos, dos biocombustíveis, do hidrogênio de baixo carbono e da captura e da estocagem geológica de dióxido de carbono, no que lhe compete conforme a lei, cabendo-lhe:

[...]

VI - estabelecer critérios para o cálculo de tarifas de transporte dutoviário e arbitrar seus valores, nos casos e da forma previstos nesta Lei; (grifo nosso)

No exercício dessa competência, a ANP editou a Resolução ANP nº 15/2014 com o objetivo de estabelecer i) os critérios para cálculo das tarifas de transporte referentes aos serviços de transporte firme, interruptível e extraordinário de gás natural e ii) o procedimento para a aprovação das propostas de tarifa de transporte de gás natural encaminhadas pelos transportadores para os gasodutos de transporte objeto de autorização.

Conforme inciso XIV do art. 2º da mencionada Resolução, o serviço de transporte de gás compreende as atividades de “receber, movimentar e entregar volumes de gás natural por meio de gasodutos de transporte, nos termos do respectivo Contrato de Serviço de Transporte”. Para o que nos interessa, o inciso XVI do mesmo artigo define o conceito do serviço de transporte firme, como é o caso dos autos:

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

[...]

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

Por sua vez, o caput do art. 5º da Resolução ANP nº 15/2014 dispõe que “a tarifa de transporte aplicável a cada serviço de transporte deve ser composta por uma estrutura de encargos relacionados à natureza dos custos, despesas e investimentos atribuíveis a sua prestação, devendo refletir:”

Art. 5º [...]

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

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

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

Depreende-se do dispositivo, portanto, que um dos encargos que reflete o custo do serviço de transporte é justamente a capacidade de transporte, entendida como o “*volume máximo diário de gás natural que o Transportador pode movimentar em um determinado Gasoduto de Transporte*” (art. 2º, inciso II).

No caso do transporte firme, como é o caso dos autos (a exemplo do contrato com a Transportadora Associada de Gás S.A. – TAG, às fls. 4232-4325), a estrutura tarifária mínima está determinada no art. 8º da Resolução ANP nº 15/2014.

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

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

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

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

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

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

Como se vê, dadas a particularidade e a complexidade envolvidas na atividade de transporte de gás por meio de gasodutos, a tarifa de transporte possui uma estrutura mínima normativamente estabelecida que visa discriminar, de maneira clara, as parcelas que compõem o valor final e que visam remunerar cada um dos custos incorridos nas etapas da prestação do serviço. Não se trata, porém, de serviços distintos, o serviço, em si, é apenas um: o transporte de gás natural.

Assim, o encargo de capacidade de transporte, conhecido como *ship or pay*, é a parcela da tarifa de transporte destinada a remunerar a infraestrutura que está sendo disponibilizada e garantida ao contratante do transporte do gás. Em que pese sua discriminação na composição da tarifa, entendo não ser possível dissociar tal parcela do valor pago pelo serviço de transporte de gás.

No caso dos autos, como visto, a autoridade fiscal considerou que as despesas decorrentes da cláusula de *“ship or pay”* dos contratos de transporte de gás seriam pagamentos *“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 [...]”*. Pondera, ainda, que *“o gás natural produzido ou importado transportado pela Petrobras tem como destinos preponderantes suas usinas térmicas, fábricas de fertilizantes ou refinarias de propriedade da contribuinte, cujo dispêndio também não conferiria créditos de PIS/Cofins, uma vez que se trata de fretes entre estabelecimentos da empresa, o que é vedado pela legislação”*.

Com a devida vênia, entendo que há equívoco nessa interpretação, tanto em relação à visão simplista de que o encargo de capacidade de transporte seria um encargo pela capacidade não utilizada, quanto em relação à afirmação de que o transporte de gás natural até suas usinas térmicas, fábricas e refinarias da recorrente seria um serviço não passível de creditamento.

Em relação ao primeiro ponto, já foi visto que o valor referente ao encargo de capacidade de transporte (*ship or pay*) é normativamente definido como um componente estrutural da tarifa de transporte, que, por sua vez, corresponde ao *“valor a ser pago pelo Carregador ao Transportador pelo Serviço de Transporte [...]”*, conforme inciso XVIII do art. 2º da Resolução ANP nº 15/2014. Especificamente, trata-se da parcela da tarifa de transporte que se destina a cobrir os investimentos relacionados à infraestrutura necessária à disponibilização de

determinado volume máximo diário de gás natural que o transportador pode movimentar em um determinado gasoduto de transporte.

Da mesma forma, é equivocado o argumento de que o transporte de gás natural seria um serviço não passível de creditamento. O gás natural que a recorrente transporta se destina i) a suas usinas, fábricas e refinarias, ou ii) a seus clientes finais.

No primeiro caso, o gás é utilizado como matéria-prima na produção de energia, de produtos químicos ou de combustíveis, portanto se enquadra no conceito de insumo do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Conforme entendimento pacífico neste Conselho, o serviço de transporte de insumos, quando tributados, geram crédito das contribuições não cumulativas. Nesse sentido a Súmula CARF nº 188:

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.

Embora trate de insumos não onerados pelas contribuições, a súmula deixa clara a possibilidade de creditamento de despesas com fretes na aquisição de insumos. Também é nesse sentido a disposição expressa do inciso VIII do §1º do art. 176 da Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022.

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

[...]

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

Já no caso em que o gás natural se destina a clientes da recorrente, ele não é insumo, mas sim produto final, de maneira que o serviço de transporte cujo ônus tenha sido suportado pela recorrente gera crédito na modalidade de frete na operação de venda, conforme previsão do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Assim, em qualquer das duas perspectivas, seja como serviço-insumo, seja como frete na operação de venda, entendo que o serviço de transporte de gás natural preenche os requisitos para que as despesas com ele sejam incluídas na base de créditos das contribuições não cumulativas.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste tópico, para o fim de reverter a glosa efetuada sobre os valores referentes a encargos de capacidade de transporte relacionados ao transporte de gás natural (contratos do tipo “*ship or pay*”).

3.3. Erro no cálculo do crédito

Em sua manifestação de inconformidade, a recorrente argumentou 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.

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

Ao apreciar o recurso, o acórdão recorrido consignou que o erro indicado inexistente, pois “*no Relatório Fiscal, a Consolidação das Glosas do PIS/Cofins corresponde justamente ao somatório das glosas de créditos correspondentes aos tópicos indicados durante a análise do direito creditório*”.

A recorrente voltou a se insurgir contra o cálculo em seu recurso voluntário, reiterando que haveria um erro na planilha apresentada pela fiscalização no que se refere aos valores apresentados como base dos créditos, sustentando que isso “*não foi devidamente explicado pela DRJ ao manter a decisão administrativa*”.

Mais uma vez, não tem razão a recorrente. Vejamos.

Conforme se depreende do Relatório de Verificação Fiscal, nos tópicos relativos às glosas de créditos há duas planilhas, uma que contém o detalhamento das glosas pela descrição da glosa e uma que contém a consolidação das glosas por mês do exercício de 2014, e ambas utilizaram exatamente a métrica “A_170_VL_BC_PIS” para os cálculos.

Também nos anexos do Relatório de Verificação Fiscal, em que há o detalhamento das glosas por item de nota fiscal, é possível verificar, até com maior clareza, que os cálculos dos valores a serem excluídos da base de creditamento foram feitos com base na métrica não agregada “A170_VL_BC_PIS”, que contém o valor individual de cada item, e não o valor total da nota fiscal. Completamente equivocado, portanto, o argumento de que há erro de cálculo por repetição de valores de documentos fiscais.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso nesse ponto.

4. Dispositivo

Ante o exposto, voto no sentido de:

1. **Rejeitar** as preliminares de (i) nulidade do despacho decisório por cerceamento do direito de defesa, (ii) de homologação tácita da obrigação tributária (decadência) e (iii) conversão do julgamento em diligência; e

2. No mérito, dar **parcial provimento** ao recurso, para:
- a) **Reverter** a glosa, a título de crédito extemporâneo, exclusivamente em relação às notas fiscais nº 2014103, 2014104, 2014105 e 143;
 - b) **Reverter** as glosas de crédito com afretamentos de embarcações;
 - c) **Reverter** as glosas de crédito relativas a encargos de capacidade de transporte relacionados ao transporte de gás natural (contratos do tipo “*ship or pay*”).

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha