



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.902329/2018-52
ACÓRDÃO	3202-004.071 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETRÓLEO BRASILEIRO S. A PETROBRAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/12/2016 a 31/12/2016

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.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/12/2016 a 31/12/2016

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. AUSÊNCIA DE 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 Acórdão recorrido, de cerceamento do direito de defesa e de homologação tácita da obrigação tributária, e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas, da seguinte forma: (1) por unanimidade, sobre os dispêndios com afretamentos de

embarcações; (2) por maioria de votos, sobre os dispêndios relativos aos 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. Apresentou voto divergente, por escrito no plenário virtual, o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que, por não ter sido acolhido pela maioria, converteu-se declaração de voto. (4) Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre as despesas com fornecimento de refeição e com hotelaria, ligadas à atividade marítima. Vencidos os Conselheiros Rafael Luiz Bueno da Cunha, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que davam provimento ao recurso, para reverter tais glosas. Apresentou voto divergente, por escrito no plenário virtual, o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, que, por não ter sido acolhido pela maioria, converteu-se declaração devoto. (5) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os créditos extemporâneos. Vencida a Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, que dava parcial provimento ao recurso, para (a) reverter as glosas em que a ausência de retificação de EFD-Contribuições foi a única motivação da Autoridade Fiscal; e (b) reverter as glosas de créditos extemporâneos fundamentadas em despesas de hotelaria marítima e ausência de retificação de EFD-Contribuições. Apresentou voto divergente, por escrito no plenário virtual, a Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, que, por não ter sido acolhido pela maioria, converteu-se declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Aline Cardoso de Faria, Joana Maria de Oliveira Guimaraes (substituto[a] integral), Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Na condição de redator *ad hoc*, designado para formalizar o voto, passo a transcrever o relatório elaborado na minuta do voto proferido pela Conselheira Aline Cardoso de Faria, na reunião assíncrona de 25 de junho de 2026:

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/07), que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, em desfavor da Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S. A PETROBRAS

Quanto à origem, por bem relatar e resumir os fatos, adota-se parte do relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de apreciação do PER 17462.05595.220818.1.2.04-0008, transmitido em 22/08/2018, de crédito referente a R\$ 5.067.609,56, valor que teria sido recolhido a maior ou indevidamente em 25/01/17, a título de Cofins-combustíveis, código 6840, valor do DARF R\$ 928.847.164,36, atinente ao período de apuração 12/2016.

Por meio do Despacho Decisório emitido eletronicamente, em 12/03/2019, 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 12-113.839, em 5 de fevereiro de 2020 pela 17ª Turma da DRJ/RJ07, declarando NULO o despacho decisório, aguardando nova decisão.

A DEMAC/RJO, proferiu o Despacho Decisório nº 837/2023, em conformidade com o Relatório Fiscal e Demonstrativos de fls. 5.343/5.381, decidindo NÃO RECONHECER o direito creditório e indeferir o pedido de restituição.

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

O procedimento fiscal teve início em 20/07/2021, data em que a PETROBRAS foi regularmente cientificada, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), no seu domicílio tributário eletrônico (DTE). Os termos de início, de intimação e de continuidade do procedimento fiscal lavrados seguem anexos ao presente processo.

A fim de dar seguimento ao que determina o TDPF em epígrafe, cadastrou-se o Dossiê de Comunicação com o Contribuinte (DCC) 13031.547640/2021-04, com o objetivo único e exclusivo de proporcionar o envio de termos fiscais por parte da fiscalização e de recepcionar os documentos e/ou esclarecimentos da PETROBRAS.

Nesta auditoria, utilizaram-se as EFD-Contribuições (EFD-C) abaixo, todas ativas (não retificadas) quando do início do procedimento fiscal, obtidas por meio do ambiente SPED:

PA	CÓDIGO HASH
01/2016	272C6515D3488CC10FEEA78FC639815127B6B9FF
02/2016	26849D14BAA4A373A6E36F5CA55043806F152EB8
12/2016	1FE5D853B33CF85E7819C2C80CC9D9C8065B7F91

A partir das informações prestadas nas EFD-C, procedeu-se, por meio dos sistemas de auditoria da RFB, à análise da natureza dos créditos descontados, a maior parte oriundos dos registros A100, C100, D100 e F100.

Selecionaram-se, principalmente, os gastos considerados insumos pela PETROBRAS, com grande probabilidade de não se enquadrarem como tal, sobretudo pelos critérios previstos no Parecer Normativo Cosit 5, de 17/12/2018,

que veicula as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes do julgamento do REsp 1.221.170, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

O Parecer Normativo Cosit 05/2018 tem a seguinte ementa:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve 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.

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.

Frise-se que esta auditoria trilhou caminho semelhante ao de duas outras, relativas aos períodos de apuração 2017 (TDPF 07.1.85.00-2020-00097-3) e 2018 (TDPF 07.1.85.00-2021-00009-8), cujos desfechos implicaram a glosa de crédito de várias rubricas, cujo enquadramento como insumos, principalmente, foi considerado indevido, por não condizerem com tal conceito, segundo diretrizes do Parecer Normativo Cosit 05/2018 e da jurisprudência administrativa exarada pelas Delegacias de Julgamento da RFB (DRJ).

Em virtude da glosa dos créditos, os PER referentes àqueles períodos foram indeferidos integralmente, além da lavratura de autos de infração, formalizados nos processos administrativos 16682.721149/2021-77 e 16682.720857/2022-71. Irrresignada com as glosas e com as autuações, a PETROBRAS impugnou os lançamentos perante a DRJ, resultando os acórdãos 107-016.003, sessão de 24/08/2022, e 107-021.479, sessão de 14/02/2023, ambos da 17ª Turma/DRJ07.

Observou-se que as ementas e os votos dos referidos acórdãos endossam o repúdio à maior parte dos créditos pleiteados, restando procedentes as glosas efetuadas pela RFB. Tendo-se constatado, então, na presente auditoria, o desconto

de créditos relativos a rubricas de mesmas naturezas, e muitas vezes com identidade de prestador/fornecedor, o que demonstra a continuidade do modus operandi da PETROBRAS, requereu-se sua manifestação pelo Termo de Intimação Fiscal (TIF) 03 acerca do seguinte:

1. CONTRATOS DO TIPO “SHIP OR PAY” Nos procedimentos fiscais referidos (PA 2017/2018), verificou-se a execução de contratos com a cláusula “ship or pay”. Na presente auditoria, constata-se o mesmo modelo de negócios, inclusive a identidade de empresas contratadas (v.g., Transportadora Associada de Gás S.A.), conforme informações prestadas pelo contribuinte no registro F100 da EFDC (ANEXO I).

Isso posto, INTIMA-SE o contribuinte a esclarecer se os contratos de transporte com cláusulas “ship or pay”, executados nos PA de 01, 02 e 12/2016 mantêm a mesma natureza daqueles executados ao tempo dos procedimentos fiscais anteriores.

Caso não tenha havido mudança na natureza da cláusula “ship or pay”, fica facultado ao contribuinte anexar contratos e documentos, presumindo-se, na ausência da inserção de novos documentos, que os acostados nos processos 16682.721149/2021-77 e 16682.720857/2022-71 são representativos das mesmas operações verificadas para o ano de 2016.

Por outro lado, havendo mudança na natureza, faz-se necessário juntar todos os documentos de suporte (contratos, NF etc.) e esclarecimentos.

2. DESPESAS PORTUÁRIAS Nos procedimentos fiscais referidos (PA 2017/2018), constatou-se, nos registros A100-A170 e F100 da EFDC, a escrituração de despesas relacionadas à aquisição de serviços na área portuária, entre outras:

- Rebocadores Portuários (cód. Item 70000104) • Lanchas para apoio portuário (cód. Item 70000106)
- Movimentação marítima de Cargas (cód. Item 70000103) No presente procedimento de fiscalização (PA 2016), constata-se a escrituração das mesmas despesas, além de outras, quais sejam:
- Serviços de praticagem (cód. Item 70000105) • Serviço lancha (cód. Item 70000119) • Manutenção em área portuária - S/mat. (cód. Item 70000850) No ANEXO III (partes A e B), foram relacionadas as despesas acima, escrituradas nos registros A100-A170 e F100, para o PA 2016.

Isso posto, INTIMA-SE o contribuinte a:

- informar, quanto às despesas do primeiro grupo (cód. Itens 70000104, 70000106 e 70000103), escrituradas na EFDC do PA 2016, se elas guardam a mesma natureza das escrituradas nos PA 2017/2018, para as quais o contribuinte apresentou notas fiscais/documentos nos processos 16682.721149/2021-77 e 16682.720857/2022-71. Caso não tenha havido mudança de natureza, fica facultado ao contribuinte anexar contratos e documentos. Na ausência de novos documentos anexados, os acostados nos processos 16682.721149/2021-77 e 16682.720857/2022-71 presumir-se-ão representativos das mesmas operações verificadas para o ano de 2016. Por outro lado, havendo mudança na natureza, faz-se necessário juntar todos os documentos de suporte e esclarecimentos pertinentes.

• informar, quanto às despesas do segundo grupo (cód. Itens 70000105, 70000119 e 70000850), escrituradas na EFDC do PA 2016, se sua natureza é de despesa portuária, relativa à etapa posterior ou anterior ao processo produtivo. Caso positivo, fica facultado ao contribuinte anexar contratos e documentos. Caso negativo, requerem-se os contratos e NFS correspondentes, sendo estas selecionadas por amostragem (maiores valores), conforme relação do ANEXO III – parte C.

Na mesma linha, requereu-se a manifestação sobre as seguintes rubricas (TIF 04):

1. AFRETAMENTO DE AERONAVES E DE EMBARCAÇÕES Nos procedimentos fiscais referidos (PA 2017/2018), constatou-se no registro F100 da EFDC a tomada de créditos relativos a gastos com afretamento de aeronaves e embarcações e congêneres.

No presente procedimento de fiscalização (PA 2016), constata-se a escrituração das mesmas despesas no registro F100, além de outras, quais sejam:

• 70000110 - Operação de Embarcações - PETROBRAS • 70000114 - Afretamento de aeronaves • 70000116 - Afretamento de aviões • 70000118 - Afretamento de Embarcações • 70000214 - Afretamento Unidades Móveis

• 70000272 - Afretamentos vinculados a projetos • 70000476 - Locação de baleeira, balsa e bote p/resg • 70000481 - LOC DE EMBARCAÇÃO • 70001261 - Operação d/embarcações apoio às ativ.E&P • 70001320 - Afretamento D J • 70001400 - Afretamento embarc.p/matéria prima prod.

• 70001405 - Afretamento aeronave - Decisão judicial • 70001406 - Afretamento por tempo de aeronaves • 70001419 - Afretamento por tempo de embarcações No ANEXO IV, foram relacionadas as despesas acima, para o PA 2016.

Isso posto, INTIMA-SE o contribuinte a:

• esclarecer se os gastos escriturados na EFDC do PA 2016 guardam a mesma natureza das escrituradas nos PA 2017/2018. Caso não tenha havido mudança de natureza, fica facultado ao contribuinte anexar contratos e documentos. Na ausência de documentos anexados, os acostados nos processos 16682.721149/2021-77 e 16682.720857/2022-71 presumir-se-ão representativos das mesmas operações verificadas para o ano de 2016.

Havendo mudança na natureza, faz-se necessário juntar todos os documentos de suporte e esclarecimentos pertinentes.

2. VIABILIZAÇÃO DA MÃO DE OBRA Nos procedimentos fiscais referidos (PA 2017/2018), constatou-se no registro A170 da EFDC a tomada de créditos com gastos com hotelaria marítima e alimentação.

No presente procedimento de fiscalização, para os PA 01 e 02/2016, constatou-se a escrituração das mesmas despesas no registro A170 (item 700000181 - Hotelaria marítima / terrestre - C/mat). Não obstante inexistir escrituração para o PA 12/2016 no registro A170, encontraram-se alguns dos participantes no registro F100, provavelmente por equívoco, com itens descritos como:

• 70000206 - Locação de Equipamentos; e • 70000211 - Locação máquina ou Equipam. sem operador.

No ANEXO V (partes A e B), foram relacionadas as despesas acima, para o PA 2016.

Isso posto, INTIMA-SE o contribuinte a:

- esclarecer se os gastos escriturados na EFDC dos PA 01 e 02/2016, arrolados no ANEXO V – Parte A, guardam a mesma natureza das escrituradas nos PA 2017/2018. Caso não tenha havido mudança de natureza, fica facultado ao contribuinte anexar contratos e documentos. Na ausência de documentos anexados, os acostados nos processos 16682.721149/2021-77 e 16682.720857/2022-71 presumir-se-ão representativos das mesmas operações verificadas para o ano de 2016. Havendo mudança na natureza, faz-se necessário juntar todos os documentos de suporte e esclarecimentos pertinentes.
- esclarecer se os gastos escriturados na EFDC do PA 12/2016, arrolados no ANEXO V – Parte B, guardam a mesma natureza das escrituradas nos PA 2017/2018, sendo escriturados no registro F100 com as citadas descrições de itens por equívoco. Caso não tenha havido mudança de natureza, fica facultado ao contribuinte anexar contratos e documentos. Na ausência de documentos anexados, os acostados nos processos 16682.721149/2021-77 e 16682.720857/2022-71 presumir-se-ão representativos das mesmas operações verificadas para o ano de 2016. Havendo mudança na natureza, faz-se necessário juntar todos os documentos de suporte e esclarecimentos pertinentes.

Em resposta ao TIF 04, a PETROBRAS pronunciou-se apenas sobre as despesas de “afretamento de aeronaves e embarcações” e “viabilização de mão de obra”, mencionadas mais à frente neste Relatório. Quanto aos demais questionamentos constantes dos TIFs 03 e 04, requereu a dilação de prazo de 30 dias:

A PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRAS, sociedade brasileira de economia mista, com sede no Município do Rio de Janeiro/RJ, na Avenida República do Chile nº 65, Centro, CEP 20031-912, inscrita no CNPJ/MF sob o n.º 33.000.167/0001-01, vem, por meio de seu representante legal, [s]olicitar a prorrogação de 30 dias para apresentação dos esclarecimentos, contratos e documentos solicitadas.

1. Justifica-se o pedido de prorrogação o grande volume de contratos documentos que se encontram em guarda externa e a concomitância de prazo das intimações 03 e 04. Sendo uma faculdade indicada na intimação, ela será exercida dentro do prazo de prorrogação solicitado. (g.n.)Ao que parece, houve equívoco interpretativo por parte da PETROBRAS, pois a faculdade de anexar contratos e documentos no prazo determinado restringia-se à manutenção da natureza jurídica dos gastos, verificados nos PA 2017/2018. Ao cabo, silenciou-se sobre sua natureza, exceto em relação a “afretamento de aeronaves e embarcações” e “viabilização de mão de obra”, já citados.

Certamente, tendo passado pelo escrutínio de duas auditorias, em que foram revolidos documentos e contratos, além de ter oferecido impugnações e recursos voluntários às glosas e autuações, a PETROBRAS teria condições, à vista dos seus procedimentos internos e da presunção do regular cumprimento das obrigações acessórias, de se pronunciar acerca da natureza de todas as rubricas de que tomou crédito, conforme vinha apurando historicamente nas EFD-C.

Haja vista a iminência da homologação dos PER 35277.95654.220818.1.2.04-5467, 17462.05595.220818.1.2.04-0008, 10406.51287.220818.1.2.04-1071,

09699.41273.220818.1.2.04-2950, todos do PA 12/2016, a dilação de prazo para apresentação de contratos e documentos fora concedida apenas em relação aos PER restantes (PA 01 e 02/2016), nos termos do TIF 05.

Como até a presente data não foram apresentados documentos e contratos que poderiam infirmar a natureza dos gastos realizados no PA 12/2016, em comparação aos verificados nos dois procedimentos fiscais anteriores (PA 2017/2018), reputam-se da mesma natureza, o que implica a sua glosa para o creditamento das contribuições sociais sob exame.

Contudo, não se podendo presumir inverossímil a dificuldade de coligir documentos e contratos, dado o porte da empresa, caso os créditos glosados sejam de natureza diversa da verificada nas auditorias dos PA 2017/2018, a prova documental em que se funde o direito da PETROBRAS poderá ser trazida em eventual manifestação de inconformidade.

Anexaram-se contratos e documentos apresentados na auditoria anterior (PA 2018) que guardam pertinência com as rubricas e/ou prestadores/fornecedores objeto de glosa neste procedimento fiscal, constantes do processo 16682.720857/2022-71 (fls. 3020/5342).

5 GLOSAS Passa-se a discorrer sobre os gastos e despesas sobre os quais a PETROBRAS tomou crédito para a apuração das contribuições, mas que, ao cabo, foram considerados indevidos.

5.1 CONTRATOS DO TIPO “SHIP OR PAY” Nos registros F100 da EFD-C, constam informações sobre a aquisição de serviços utilizados como insumo (natureza da base de cálculo), cuja descrição do item é “Transp.prod.terminais/dutos SHIP or PAY”, tendo como principais prestadores as empresas Nova Transportadora do Sudeste S.A. – NTS (CNPJ 04.992.714/0001-84) e Transportadora Associada de Gás S.A. - TAG (CNPJ 06.248.349/0001-23).

O contrato do tipo “SHIP OR PAY” consiste na obrigação de o contratante 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.

Consequentemente, quando o contratante arca com despesas de transporte de produtos por terminais na modalidade “SHIP OR PAY”, está pagando por um serviço, na realidade, não prestado, já que, efetivamente, não houve o transporte de carga com custo de frete incluso, mas tão somente um encargo pela capacidade não utilizada, decorrente desta modalidade de negócio.

Ocorre que não existe previsão legal para a tomada de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre tais gastos. Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência da 17ª Turma/DRJ07, como exemplifica o voto proferido no julgamento do Acórdão 12-109.764, em sessão de 21/08/2019, do mesmo contribuinte (PETROBRAS), no processo 16682.720836/2018-70, relativamente ao PA 2014, que ora se transcreve:

No Termo Geral dos Contratos (TGC) encontramos a seguinte definição1:

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 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".

1 Pode ser encontrada em diversos contratos, como por exemplo: Contrato Transportadora Associada de Gás S.A. - TAG (2009), fl. 1.841; Contrato Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil SA - TBG (2008), fl. 2.217; Contrato Transportadora Associada de Gás S.A. - TAG (2011), fl. 2.534;

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;

II. Encargo de capacidade de transporte: destinado a cobrir os custos de investimento relacionados à capacidade de transporte;

Encargo de capacidade de saída: destinado a cobrir os custos fixos relacionados à capacidade de entrega;

Encargo de movimentação: destinado a cobrir os custos variáveis com movimentação e gás" Mas onde se enquadraria o chamado SoP na legislação das contribuições? Seria tal parcela capaz de gerar crédito previsto nas hipóteses do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002?

Pela análise dos contratos e pela definição contida neles, o chamado encargo de reserva de capacidade de transporte ("ship or pay") não entra na composição do valor das tarifas de transporte (ao contrário do que afirma a empresa), ele é pago independente do transporte ocorrer.

1 Tal item não consta expressamente (ou literalmente) dos incisos previstos no art. 8º da Resolução ANP nº 15/2014, que tratam dos encargos componentes da tarifa do serviço de transporte.

Vejamos como se apresenta em alguns dos contratos juntados aos autos:

Segundo Contrato de Transporte de Gás da Malha Nordeste Aditado e Consolidado (fls. 1.230 a 1.378):

[...]

Pela análise dos contratos acima exemplificados verificamos:

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

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

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

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

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

Para ilustrar melhor esse entendimento, imaginemos a seguinte situação: uma empresa contrata uma transportadora para realizar frete dos seus produtos. Para tanto elabora um contrato em que além do pagamento dos fretes efetivamente

incorridos, ela paga um valor extra mensal para que um veículo da transportadora fique à sua disposição, independente da ocorrência de fretes e cobrado destacado destes. Nesse caso, a cada frete é emitido o correspondente conhecimento de transporte, que gera crédito previsto na hipótese do artigo 3º, inciso IX da Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002. Mas e o custo extra da reserva do caminhão? É insumo, é serviço, é frete ou seria aluguel de máquinas e equipamentos?

Entendemos que como o SoP, trata de um custo do contrato, não se enquadra nas hipóteses previstas de creditamento. Lembrando que como já esclarecido, nem todos os custos inerentes ao negócio são passíveis de crédito de PIS e COFINS, ainda que tributáveis para o fornecedor dos serviços. Trata-se de repasse de despesa de manutenção que seria responsabilidade da proprietária dos dutos.

Nesse aspecto, correto o entendimento da autoridade fiscal, já que tal componente (SoP) não é pagamento por bens ou serviços, ou seja, não há uma contraprestação em favor da Recorrente em razão do recolhimento de tais encargos, pelo contrário, são valores impostos por lei, cujo valor arrecadado tem destinação específica para cobrir custos de manutenção das fornecedoras dos dutos de transporte. Em outras palavras, são meros custos para a empresa, já que sequer há a disponibilização de algo em forma de trabalho ou o oferecimento de alguma utilidade específica para a Recorrente (frete).

A característica independente de parcela dos contratos de fornecimento de gás chamada "take or pay" (similar ao SoP) já foi abordada pela Receita Federal do Brasil (RFB) quando se debruçou sobre processos de consulta requeridos por empresas de distribuição, que nesse caso, questionavam se tal parcela acompanharia o gás natural, sendo então sujeitas à mesma alíquota zero². O que destacamos como relevante para o presente julgado é a separação desta parcela do produto e sua forma de contabilização.

2 Solução de Consulta Interna nº 26 - Cosit, de 04/09/2007; e Solução de Consulta nº 10 - SRRF/ 4ª RF/Disit, de 05/03/2008.

SC nº 10 - SRRF/ 4ª RF/Disit (05/03/2008)²¹. No entanto, nem todo ingresso financeiro configura auferimento de receita. Assim, para esclarecer se há incidência das contribuições sobre os ingressos recebidos pela pessoa jurídica fornecedora de gás natural (Petrobrás), decorrentes de pagamentos feitos pela distribuidora (Copergás), em cumprimento às cláusulas "Take or Pay" e "Ship or Pay", é preciso investigar a natureza desses ingressos.

22. "Take or Pay" e "Ship or Pay" são cláusulas contratuais geralmente inseridas em contratos de fornecimento, segundo as quais o comprador tem a obrigação de pagar um valor correspondente a uma demanda mínima, independentemente do seu consumo efetivo.

23. Nas hipóteses definidas no contrato em apreço, o comprador (Copergás) paga a diferença entre o consumo mínimo e o efetivamente realizado, e não leva consigo o produto referente a este valor pago. O produto permanece com o vendedor, restando ao comprador a possibilidade de compensar este valor pago em aquisições seguintes, limitado este direito a um prazo definido contratualmente.

(...)²⁵. Destarte, o pagamento feito pela distribuidora/compradora (Copergás) à pessoa jurídica fornecedora de gás natural (Petrobrás), em cumprimento às

cláusulas “Take or Pay” e “Ship or Pay”, deve ser registrado na contabilidade da fornecedora com um lançamento no ativo, em contrapartida a “adiantamento de clientes” no passivo, pois permanece a obrigação de entregar o produto (gás) em períodos seguintes.

26. Posteriormente, entregando o produto para a distribuidora, em conformidade com o inciso II do § 3º do art. 9º da supracitada Resolução CFC nº 750, de 1993, a fornecedora deve reconhecer a receita de venda e baixar a obrigação anteriormente registrada como “adiantamento de clientes”. De maneira complementar, baixa-se o estoque e registra-se a contrapartida em custo das mercadorias vendidas. Considera-se, portanto, ocorrido o fato gerador neste momento, incidindo normalmente as contribuições nos termos da legislação de regência.

27. Alternativamente, pode ocorrer a baixa da obrigação da fornecedora com ocorrência do fato gerador das contribuições sociais em decorrência de disposições contratuais sem a entrega do produto (gás). Nesse momento, considera-se realizada a receita também nos moldes do inciso II do § 3º do art. 9º da Resolução CFC nº 750, de 1993, com a diferença de que nesta hipótese a receita decorre de uma insubsistência ativa, ou insubsistência do passivo. Neste caso, não há o lançamento complementar envolvendo o estoque, pelo fato de não ter havido entrega do produto (gás). A mais recente foi a Solução de Consulta nº 311, de 4 de novembro de 2014, da Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, que teve a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. INCIDÊNCIA. VENDA. GÁS NATURAL. CLÁUSULA TAKE OR PAY.

Os ganhos registrados em favor de distribuidora de gás natural, em um dado período de apuração da Cofins, decorrentes de vendas efetuadas em cumprimento da cláusula Take or Pay, sem a correspondente entrega do produto ao comprador, no transcurso do aludido período de apuração, devem ser reconhecidos como receitas abrangidas no âmbito de incidência dessa contribuição: (a) no momento em que se der a entrega posterior do produto (na hipótese em que o gás não demandado pelo comprador configura crédito em seu favor, a ser utilizado em momento futuro); ou (b) no momento em que registrado o ganho, independentemente do implemento de condição futura (na hipótese em que o gás não demandado pelo comprador não configura crédito em seu favor, para utilização futura).

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º.

Lembrado que o fato gerador das contribuições (PIS/Cofins) é o auferimento de receitas independente da denominação ou classificação contábil⁵. E também, que nem tudo que é tributado pelas contribuições é capaz de gerar crédito das mesmas, uma vez que o rol do que seria crédito é taxativo e está delimitado no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Caso se considerasse o SoP insumo do insumo, este acompanharia o produto (nos termos do art. 289 do Decreto nº 3.000/1999 RIR, vigente à época⁶), sendo alcançado pela mesma alíquota zero aplicada sobre o gás natural (art. 1º da Lei nº

10.312/2001), e consequentemente não geraria créditos das contribuições por força do §2º do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002:

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

(...)§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

5 Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Lei nº 10.833, de 2003 Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

6 Atualmente previsto no Decreto nº 9.580/2018 (novo RIR):

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

Tratando-se de contrato de direito privado, importa atentar que advém da vontade livre das partes, pela qual é assegurado aos indivíduos “o poder de fixar o conteúdo do contrato, redigidas as suas cláusulas ao sabor do livre jogo das conveniências dos contratantes”³. Uma exigência contratual não tem o condão de transformar-se em crédito, pelo simples fato de estar previsto em alguma resolução.

Percebe-se também, na Impugnação, o intuito do sujeito passivo em estender os efeitos da decisão proferida pelo STJ, no REsp nº 1.221.170-PR, a um crédito que não se enquadra no inciso relativo ao insumo (art. 3º, inciso II das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002). O que conforme demonstrado anteriormente não lhe assiste razão, e a ementa do referido acórdão é esclarecedora neste sentido: (grifei) “TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.” Assim, nota-se que a decisão (vinculante) daquele Tribunal Superior atem-se exclusivamente à conceituação de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Não há extensão de seus efeitos a outras hipóteses de creditamento.

3 PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, v. 3, p. 21.

Nesse aspecto, não se pode esquecer que a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas (ex: energia elétrica, armazenagem e frete, aluguel de máquinas e equipamentos, depreciação, etc.).

No presente caso, a fiscalização não aceita o SoP como parcela inseparável do transporte (frete), excluído também a possibilidade prevista no inciso IX do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

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

(...)IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

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

E ainda que fosse cogitável incluí-lo no conceito de insumo, o mesmo não sobreviveria ao teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão)". Apesar, de não constar da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo2.

2 PARECER NORMATIVO COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

Explicita a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumo como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do chamado "teste da subtração". Concluindo, a Nota SEI diz que insumos seriam os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da prestação de serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda de qualidade do produto ou do serviços daí resultantes.

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.

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

Com os mesmos fundamentos, a DRJ reputou corretas as glosas sobre os encargos de reserva de transporte (“ship or pay”) efetuadas pela fiscalização para os PA 2017 e 2018, como evidenciam os excertos das ementas dos julgados:

Processo: 16682.721149/2021-77

Acórdão: 107-016.003 – 17ª TURMA/DRJ07, sessão de 24/08/2022 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.

---Processo: 16682.720857/2022-71 Acórdão: 107-021.479 – 17ª TURMA/DRJ07, sessão de 14/02/2023 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.

As decisões citadas, relativas às glosas efetuadas nos PA 2014, 2017 e 2018, só para citar alguns, evidenciam que a PETROBRAS firma, de longa data, contratos de transporte com a cláusula "ship or pay". Tais contratos passam por aditamentos, mas preservam a dita cláusula.

Os contratos e aditamentos anexados aos processos 16682.721149/2021-77 (PA 20017) e 16682.720857/2022-71 (PA 2018) dão conta da identidade de padrão, ou seja, do pagamento de encargos de reserva de transporte (ou outro termo análogo) também para o PA 2016, com as mesmas cláusulas financeiras com pagamento pela modalidade de SoP.

Dessa forma, impõe-se a glosa dos créditos descontados para a determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos às despesas com contratos na modalidade "ship or pay", escrituradas nos registros F100 da EFD-C.

O Demonstrativo A relaciona os valores glosados, que totalizam:

PA	Valor da Operação	Valor do PIS/Pasep	Valor da COFINS
12/2016	786.905.591,08	12.983.942,26	59.804.824,94

5.2 DESPESAS PORTUÁRIAS Nos registros A100-A170 e F100 da EFD-C, dos PA 2016 a 2018, consta a escrituração de despesas relacionadas à aquisição de serviços na área portuária, entre outras: (i) "Rebocadores Portuários" (cód. Item 70000104); (ii) "Lanchas para apoio portuário" (cód. Item 70000106); e (iii) "Movimentação marítima de Cargas" (cód. Item 70000103).

Também consta, para o PA 2016, na EFD-C, despesas de: (i) "Serviços de praticagem" (cód. Item 70000105); (ii) "Serviço lancha" (cód. Item 70000119); e (iii) "Manutenção em área portuária - S/mat." (cód. Item 70000850).

Intimou-se a PETROBRAS, por meio do TIF 03, a informar, quanto às despesas do primeiro grupo (itens 70000104, 70000106 e 70000103), escrituradas na EFD-C do PA 2016, se elas guardam a mesma natureza das escrituradas nos PA 2017/2018, para as quais apresentou notas fiscais e documentos, nos processos 16682.721149/2021-77 e 16682.720857/2022-71.

Quanto às do segundo grupo (itens 70000105, 70000119 e 70000850), intimou-se a pronunciar-se se a natureza era também de despesa portuária, relativa à etapa posterior ou anterior ao processo produtivo. Em caso positivo, facultou-se a

anexação de contratos e documentos e, em caso negativo, requereram-se os contratos e NFS correspondentes, selecionadas por amostragem (maiores valores).

Vencido o prazo de intimação e sem resposta quanto aos questionamentos, dar-se-á o mesmo tratamento fiscal das auditorias anteriores (PA 2017/2018) em relação ao desconto de crédito das despesas portuárias. E quanto às demais despesas (segundo grupo), à mingua de documentos, presumir-se-á que tenham a mesma natureza das primeiras, haja vista a descrição dos gastos e o processo produtivo da empresa.

Sobre a possibilidade de creditamento em relação a despesas portuárias, não integrante do processo produtivo da empresa, já se pronunciou a 6ª Turma da DRJ/06, quando do julgamento do Acórdão 106-005.508, na sessão de 19/11/2020, reproduzido a seguir:

Ementa:

(...)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.

E colhe-se, ainda, do voto do julgador:

Entendo que os gastos com serviços portuários não se constituem em insumos, haja vista que as atividades de carga e descarga, movimentação e transbordo de mercadoria são posteriores àquelas desenvolvidas no processo produtivo, pois, conforme consta do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços ocorridos depois de concluído, ou antes de iniciado, o processo de produção.

Em relação às glosas efetuadas nas auditorias precedentes (PA 2017/2018), acerca do desconto de crédito sobre despesas portuárias, as decisões da DRJ foram uníssonas pela sua manutenção, posto que não são consideradas insumo, nem na sua concepção ampla, como julgado pelo STJ, no REsp 1.221.170.

Processo: 16682.721149/2021-77 Acórdão: 107-016.003 – 17ª TURMA/DRJ07, sessão de 24/08/2022 INSUMOS. CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS PORTUÁRIAS Despesas portuárias - de capatazia e estivas, movimentação de carga, serviços de embarque, despesas com estadia de container, assessoria logística, serviço de despacho aduaneiro, etc não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.

---Processo: 16682.720857/2022-71 Acórdão: 107-021.479 – 17ª TURMA/DRJ07, sessão de 14/02/2023 INSUMOS. CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS PORTUÁRIAS Despesas portuárias - de capatazia e estivas, movimentação de carga, serviços de embarque, despesas com estadia de container, assessoria logística, serviço de despacho aduaneiro, etc não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.

Em reforço, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou nesse sentido:

PIS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS PORTUÁRIAS Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018. Assim, é prevista a concessão de créditos do PIS, entre outras situações, a gastos com insumos ou frete/armazenamento na venda de produtos. 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.

No caso, as despesas portuárias - de capatazia e estivas, movimentação de carga, serviços de embarque, despesas com estadia de container, assessoria logística, serviço de despacho aduaneiro, etc, não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto. (Acórdão CSRF 9303-011.000, sessão de 12/11/2020) Logo, ainda que as despesas sejam necessárias para a consecução das atividades empresariais, tal fato não as torna elegíveis ao creditamento das contribuições, porquanto as hipóteses são taxativamente dispostas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Dito de outra forma, não se enquadrando como insumo, porque o gasto não é alocado em bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, o manejo dos critérios da essencialidade e relevância, adotados pelo STJ, não permite por si só o seu creditamento.

Dessa forma, impõe-se a glosa dos créditos descontados para a determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a despesas portuárias, escrituradas nos registros A170 e F100 da EFD-C.

O Demonstrativo B relaciona os valores glosados, que totalizam:

PA	Registros	Valor da Operação	Valor do PIS/Pasep	Valor da COFINS
12/2016	A170	74.531.192,19	1.229.764,63	5.664.370,67
12/2016	F100	22.435.341,24	370.183,06	1.705.085,87
	TOTAL	96.966.533,43	1.599.947,69	7.369.456,54

5.3 AFRETAMENTO DE AERONAVES E DE EMBARCAÇÕES

Nos registros F100 da EFD-C, nos PA 2016 a 2018, constatou-se a tomada de créditos relativos a gastos com afretamento de aeronaves, embarcações e congêneres.

Há, também, nos registros F100, para o PA 2016, a escrituração das seguintes despesas:

(a) “70000110 - Operação de Embarcações – PETROBRAS”; (b) “70000114 - Afretamento de aeronaves”; (c) “70000116 - Afretamento de aviões”; (d) “70000118 - Afretamento de Embarcações”; (e) “70000214 - Afretamento Unidades Móveis”; (f) “70000272 – Afretamentos vinculados a projetos”; (g)

“70000476 - Locação de baleeira, balsa e bote p/resg”; (h) “70000481 - LOC DE EMBARCAÇÃO”; (i) “70001261 - Operação d/embarcações apoio às ativ.E&P”; (j) “70001320 - Afretamento D J; (k) “70001400 - Afretamento embarc.p/matéria prima prod.”; (l) “70001405 - Afretamento aeronave - Decisão judicial”; (m) “70001406 - Afretamento por tempo de aeronaves”; e (n) “70001419 - Afretamento por tempo de embarcações”.

Verifica-se que diversas empresas foram contratadas com recorrência nos PA 2016 a 2018, o que permite presumir a continuidade das operações. Apenas para citar algumas: Rebras Rebocadores do Brasil S.A., Saveiros Camuyrano Serviços Marítimos, CBO Serviços Marítimos Ltda, Lider Taxi Aéreo S.A. e Total Linhas Aéreas S.A.

Na maior parte dos casos, a PETROBRAS escriturou a natureza da base de cálculo do crédito com afretamento como aquisição de bens e serviços utilizados como insumos. Noutros, como aluguéis de máquinas e equipamentos.

Intimou-se, pelo TIF 04, a informar, se as referidas despesas guardam a mesma natureza das escrituradas nos PA 2017/2018. Caso não tenha havido mudança de natureza, facultou-se anexar contratos e documentos. Havendo mudança na natureza, requereu-se a apresentação de todos os documentos de suporte e esclarecimentos pertinentes.

A PETROBRAS respondeu:

2. Quanto a natureza das despesas com "Afretamento de Aeronaves e Embarcações" e "Viabilização de mão de obra" informamos que as despesas destacadas na intimação, por se tratarem de contratos de desenvolvimento contínuo, ostentam a mesma natureza daquelas identificadas nos anos de 2017/2018, sendo elas representadas por despesas nacionais, inclusive naquilo que diz respeito ao afretamento de aeronaves e embarcações indicadas na intimação em tela, conforme revelam e provam os contratos que serão apresentados, razão pela qual suportam a tributação do PIS e da COFINS, fato a autorizar que funcionem como base para o cálculo do crédito. (g.n.)

Indo além, considerando que sem a assunção das despesas em tela não há que se falar em exploração e transporte de petróleo em águas marítimas (principalmente), mostram-se presentes a essencialidade e relevância exigidas pela decisão firmada em sede de repetitivo pelo STJ perante o RESP 1221170 (Tema 779): 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".

Diante de sua resposta, cabe averiguar se as despesas com afretamento se subsumem a insumos. Vale reproduzir excerto do voto proferido no acórdão 107-021.479, da 17ª TURMA/DRJ07, na sessão de 14/02/2023:

Nesse aspecto, não se pode esquecer que a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação,

que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

Portanto, no presente caso, as condições a serem preenchidas para fins de autorização de creditamento são aquelas impostas pelos incisos IV e V (a depender sob que ótica a questão foi analisada - arrendamento mercantil ou aluguel), (...), não se levando em consideração tão-somente a essencialidade ou a relevância dos serviços no processo industrial.

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

Nota-se que a exegese a ser dada é no sentido de a especialidade do dispositivo creditório afastar a regra geral baseada em insumo, ainda que o sacrifício econômico seja imprescindível para o desenvolvimento das atividades empresariais.

Afastada a natureza de insumo, resta investigar se o afretamento de aeronaves e embarcações permite o desconto de crédito sob as modalidades de aluguéis ou de contraprestações de arrendamento mercantil.

Nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, cogitam-se duas possibilidades:

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

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

O afretamento de embarcações e aeronaves não se amolda, porém, a aluguel de prédios, máquinas e equipamentos (inciso IV). É que as embarcações e aeronaves possuem um regramento específico para o desconto de créditos, exigindo-se que o afretador seja residente ou domiciliado no exterior, e apenas na hipótese de haver o efetivo pagamento das contribuições na operação de importação.

Confira-se o que dispõe a Lei 10.865/2004:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

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

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei. (g.n.)Percebe-se que a Lei 10.865/2004 segrega “prédios, máquinas e equipamentos” de “embarcações e aeronaves”, pois são tipologicamente inconfundíveis. Nesse sentido, a exegese a ser dada aos arts. 3º, IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é a de não atribuir crédito das contribuições sobre os gastos de afretamento de aeronaves e embarcações, haja vista a falta de previsão legal expressa.

Nem mesmo circunstancialmente há como descontar créditos no caso de o afretador ser residente ou domiciliado no exterior, porque foram reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, conforme dispõe a Lei 10.865/2004:

Art. 8º.

§ 14. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições incidentes sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa. (g.n.)Assim, em virtude da inexistência do efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação referente a aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de embarcações e aeronaves (art. 8º, § 14, Lei 10.865/2004), não se admite o desconto de créditos das contribuições no mercado interno (art. 15, § 1º, Lei 10.865/2004).

Finalmente, as operações de afretamento, que mais se assemelham a contratos de locação, não podem ser consideradas arrendamento mercantil, contrato típico, regulado pela Lei 6.099/1974 e pela Resolução 2.309/1996 do Conselho Monetário Nacional.

Embora o arrendamento mercantil contenha características de locação, financiamento e compra e venda, com eles não se confunde, dadas suas peculiaridades e regramento próprios. Locação, porque as prestações ajustadas servem à remuneração do uso do bem; financiamento, porque as prestações pagas amortizam o saldo devedor; compra e venda, porque confere ao arrendatário a opção de tornar definitiva a aquisição ao término da relação contratual.

Essas características não foram encontradas nos contratos de afretamento anexados aos processos das auditorias anteriores (PA 2017/2018). No PA 2016, encontrar-se-ão vários daqueles afretadores, alguns já citados.

Ademais, se fosse a intenção do legislador tomar por sinônimos “aluguéis” e “valor das contraprestações por arrendamento mercantil”, não os redigiria em incisos diversos nos arts. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em relação às glosas efetuadas nas auditorias precedentes (PA 2017/2018), as decisões da DRJ foram pela sua manutenção, posto inexistir previsão legal que ampare a tomada de crédito sobre tais gastos.

Processo: 16682.721149/2021-77 Acórdão: 107-016.003 – 17ª TURMA/DRJ07, sessão de 24/08/2022 Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017 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.

---Processo: 16682.720857/2022-71 Acórdão: 107-021.479 – 17ª TURMA/DRJ07, sessão de 14/02/2023 Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018 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.

Dessa forma, impõe-se a glosa dos créditos descontados para a determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos aos gastos com afretamento de aeronaves, embarcações e congêneres, escriturados nos registros F100 da EFD-C.

O Demonstrativo C relaciona os valores glosados, que totalizam:

PA	Valor da Operação	Valor do PIS/Pasep	Valor da COFINS
12/2016	598.005.799,73	9.867.095,35	45.448.440,90

5.4 VIABILIZAÇÃO DA MÃO DE OBRA – HOTELARIA MARÍTIMA

Nos registros A170 da EFD-C, no PA 2018, constatou-se a tomada de créditos relativos a gastos com hotelaria marítima e alimentação. No presente procedimento de fiscalização, para os PA 01 e 02/2016, houve a escrituração das mesmas despesas nos registros A170 (item “700000181 - Hotelaria marítima / terrestre - C/mat”).

Embora inexista escrituração nos registros A170 do citado item para o PA 12/2016, encontraram-se, nos registros F100, três participantes que fornecem serviço de hotelaria marítima. São eles: CIS Brasil Ltda (03.389.993/0001-23), Alternativa Macaense Serviços de Hotelaria Ltda (08.353.192/0001-21) e LC Administração de Restaurantes Ltda (60.691.250/0047-20).

Considerando-se a necessidade contínua desses serviços para as atividades da empresa, não é crível supor que tenham deixado de ser prestados em algum mês. Provavelmente, ocorreu equívoco no preenchimento da EFD-C, quando se escriturou a natureza da base de cálculo como “aluguéis de máquinas e equipamentos”, com os itens “70000206 - Locação de Equipamentos” e “70000211 - Locação máquina ou Equipam. sem operador”.

Intimou-se a PETROBRAS, por meio do TIF 04, a informar, quanto às referidas despesas, se elas guardam a mesma natureza das escrituradas no PA 2018. Caso

não tenha havido mudança de natureza, facultou-se anexar contratos e documentos.

Havendo mudança na natureza, requereu-se a apresentação de todos os documentos de suporte e esclarecimentos pertinentes.

Em relação ao PA 12/2016, intimou-se, ainda, a esclarecer se houve equívoco na escrituração, pois, a propósito, há várias empresas contratadas com recorrência nos PA 2016 a 2018, o que permite presumir a continuidade das operações. A título de exemplo: CIS Brasil Ltda, Alternativa Macaense Serviços de Hotelaria Ltda, LC Administração de Restaurantes Ltda, Elasa - Elo Alimentação S/A e Gastroservice Refeições Ltda.

A PETROBRAS limitou-se a responder:

2. Quanto a natureza das despesas com "Afretamento de Aeronaves e Embarcações" e "Viabilização de mão de obra" informamos que as despesas destacadas na intimação, por se tratarem de contratos de desenvolvimento contínuo, ostentam a mesma natureza daquelas identificadas nos anos de 2017/2018, sendo elas representadas por despesas nacionais, inclusive naquilo que diz respeito ao afretamento de aeronaves e embarcações indicadas na intimação em tela, conforme revelam e provam os contratos que serão apresentados, razão pela qual suportam a tributação do PIS e da COFINS, fato a autorizar que funcionem como base para o cálculo do crédito. (g.n.) Indo além, considerando que sem a assunção das despesas em tela não há que se falar em exploração e transporte de petróleo em águas marítimas (principalmente), mostram-se presentes a essencialidade e relevância exigidas pela decisão firmada em sede de repetitivo pelo STJ perante o RESP 1221170 (Tema 779): 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".

Em relação às glosas efetuadas na auditoria precedente (PA 2018), acerca do desconto de crédito sobre despesas de hotelaria marítima, a decisão da DRJ foi pela sua manutenção, já que não são consideradas insumo, nem na sua concepção ampla, como julgado pelo STJ, no REsp 1.221.170.

Processo: 16682.720857/2022-71 Acórdão: 107-021.479 – 17ª TURMA/DRJ07, sessão de 14/02/2023 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.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

O voto condutor do referido julgado ratifica a falta de amparo legal para admitir o desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com despesas que viabilizem a mão de obra, como alimentação e hotelaria.

O suporte para a glosa encontra-se bem claro no Parecer Normativo Cosit 05, de 2018:

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA 130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc.

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de "inclusive combustíveis e lubrificantes" no conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que "insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa", concluiu que não se enquadravam no conceito "as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.). (g.n.)

Dessa forma, impõe-se a glosa dos créditos descontados para a determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos aos valores pagos ou creditados às empresas CIS Brasil Ltda (03.389.993/0001-23), Alternativa Macaense Serviços de Hotelaria Ltda (08.353.192/0001-21) e LC Administração de Restaurantes Ltda (60.691.250/0047-20), escriturados nos registros F100 da EFD-C.

O Demonstrativo D relaciona os valores glosados, que totalizam:

PA	Registros	Valor da Operação	Valor do PIS/Pasep	Valor da COFINS
12/2016	A170	-	-	-
12/2016	F100	199.309,72	3.288,66	15.147,43
	TOTAL	199.309,72	3.288,66	15.147,43

5.5 CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

No curso do procedimento fiscal, verificou-se o desconto de crédito das contribuições nos registros A170 e C170 da EFD-C relativamente a dispêndios incorridos em períodos anteriores ao da escrituração, com data de emissão de documentos fiscais nos anos de 2006, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, no que implica o aproveitamento de crédito extemporâneo.

A PETROBRAS valeu-se desses créditos nas hipóteses de bens e serviços adquiridos como insumos, armazenagem e frete na operação de venda e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

Sobre o assunto, é pacífico o entendimento de que créditos extemporâneos devem ser computados no mês da aquisição dos bens/serviços ou no mês em que os dispêndios foram incorridos, nos casos de aluguéis e de armazenagem e frete na operação de venda. E, por consequência, para que estes créditos possam ser utilizados nos correspondentes períodos, torna-se necessária a retificação das apurações.

Com efeito, a Lei 10.833/2003 determina que os créditos são gerados com base nos custos e nas despesas incorridos no mês, aplicando-se a mesma exigência para a Contribuição para o PIS/Pasep.

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;

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

(...)IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)§1º - Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(...)§ 4º - O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. (g.n.)Em suma, o contribuinte não pode aglutinar créditos de vários períodos em um determinado mês à sua escolha. A apropriação extemporânea de créditos exige a retificação da apuração para os períodos em que se constatarem incorreções, de forma a trazer e demonstrar os efeitos destas retificações até o momento da apropriação, e, inclusive, apresentando retificações para as escriturações/declarações enviadas à Administração, relativas aos períodos afetados.

Ressalte-se que tal entendimento insere-se numa conjuntura em que a legislação tributária estabelece uma forma específica de controle dos créditos, para que seja possível acompanhar a sua constituição, utilização e eventual decadência de direito de uso ao longo do tempo.

Ao alocar créditos extemporâneos diretamente em um determinado mês, o contribuinte deixa de observar a proporcionalidade entre as receitas do período de origem dos créditos, aplicando de forma indevida o seu rateio.

A utilização de créditos ao seu talante acarretaria inúmeras distorções. Poderia, por exemplo, direcionar sua apropriação, deslocando-os de meses em que só obteve receitas tributadas no mercado interno (quando os créditos devem ser utilizados para descontar as contribuições apuradas) para meses com rendimentos advindos de exportações ou operações isentas no mercado interno (quando os créditos são passíveis de ressarcimento ou compensação).

Cabe frisar que a norma extraída do § 4º do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o aproveitamento dos saldos de créditos, não utilizados em um mês, nos períodos subsequentes, devendo efetuar-se a apuração a cada período de apuração.

Abaixo, transcrevem-se ementas de soluções de consulta envolvendo o assunto:

SOLUÇÃO DE CONSULTA n.º 14, de 17 de fevereiro de 2011

6ª REGIÃO FISCAL

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

METALURGIA. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. REQUISITOS.

Atendidos os demais requisitos da legislação de regência, admite-se a apropriação extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que seu titular recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos e retifique as declarações afetadas por esse procedimento, em especial a Dacon, a DCTF e a DIPJ. A admissibilidade da apropriação extemporânea dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep é limitada temporalmente pela decadência do direito a tais créditos e do direito à retificação das declarações em questão. Em situações específicas, podem existir outras limitações à apropriação extemporânea dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, decorrentes das legislações que regem as declarações que devem ser retificadas. (g.n.)

SOLUÇÃO DE CONSULTA n.º 73, de 20 de abril de 2012 10ª REGIÃO FISCAL
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.
APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF. É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras

quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF nº 3, de 2007, art. 2º; PN CST nº 347, de 1970. (g.n.)SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT n.º 32, de 18 de março de 2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO E UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração.

A apropriação extemporânea dos créditos em questão exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep. (g.n.)A atualização monetária de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep apropriados extemporaneamente é expressamente vedada pela legislação tributária.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 311, DE 14 DE JUNHO DE 2017, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 13 DE JULHO DE 2017. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput e §§ 3º e 4º; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Solução de Divergência nº 21, de 2011.

Portanto, pelo simples fato de referirem-se a períodos de apuração pretéritos ao da escrituração das contribuições, lançados diretamente em meses subsequentes, tais créditos carecem de amparo legal para o seu aproveitamento.

Alguns desses créditos, glosados por extemporaneidade, também não se sustentam por outros fundamentos, haja vista lastrearem-se em despesas portuárias (v. item 5.2) e de hotelaria marítima (v. item 5.4), também objeto de glosa, conforme os Demonstrativos B e D, citados.

O Demonstrativo E relaciona os valores glosados por extemporaneidade, segregando os que já foram objeto de glosa por outros fundamentos, com a seguinte totalização:

PA	Registros	Há Outra Glosa?	Valor da Operação	Valor do PIS/Pasep	Valor da COFINS
12/2016	A170	SIM	2.756.275,41	45.478,55	209.476,89
12/2016	A170	NÃO	242.724.274,96	4.004.950,61	18.447.044,73
12/2016	C170	NÃO	3.230,59	53,31	245,52
TOTAL			245.483.780,96	4.050.482,47	18.656.767,14

6 CONCLUSÃO

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins glosados e os correspondentes demonstrativos fiscais encontram-se abaixo sumarizados:

PA	Valor da Operação	Valor do PIS/Pasep	Valor da COFINS	Demonstrativo
12/2016	786.905.591,08	12.983.942,26	59.804.824,94	A
12/2016	96.966.533,43	1.599.947,69	7.369.456,54	B
12/2016	598.005.799,73	9.867.095,35	45.448.440,90	C
12/2016	199.309,72	3.288,66	15.147,43	D
12/2016	242.724.274,96	4.004.950,61	18.447.044,73	E
12/2016	3.230,59	53,31	245,52	E
TOTAL	1.724.804.739,51	28.459.277,88	131.085.160,06	

A PETROBRAS, supondo ter efetuado recolhimento acima do devido, pleiteou a restituição dos valores com a transmissão dos PER relacionados a seguir, mas indeferidos após a análise automática pelos sistemas da RFB:

PA	PER	Valor do PIS/Pasep	Valor da COFINS
12/2016	35277.95654.220818.1.2.04-5467	1.110.729,53	-
12/2016	17462.05595.220818.1.2.04-0008	-	5.067.609,56
12/2016	10406.51287.220818.1.2.04-1071	772.514,73	-
12/2016	09699.41273.220818.1.2.04-2950	-	3.558.249,67
	TOTAL	1.883.244,26	8.625.859,23

Inconformada com o indeferimento, apresentou manifestação de inconformidade tempestiva à DRJ, que anulou os despachos decisórios eletrônicos e demais atos deles decorrente. Determinou, ainda, que a autoridade competente proferisse nova decisão, com a análise do direito creditório e a devida instrução probatória.

Pois bem. Verifica-se que as glosas nos créditos descontados das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins são superiores aos valores objeto de pedidos de restituição:

PA	PIS/Pasep		COFINS	
	Glosas	PER	Glosas	PER
12/2016	28.459.277,88	1.883.244,26	131.085.160,06	8.625.859,23

Em vista de tudo que foi exposto, indeferem-se os PER.

Por fim, anexa-se cópia deste Relatório Fiscal e dos documentos comprobatórios, utilizados na análise dos pedidos de restituição, aos processos administrativos de controle, a fim de subsidiar os despachos decisórios correspondentes, quais sejam:

PER	PROCESSO ADMINISTRATIVO	TIPO DE CRÉDITO	VALOR DO CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO
35277.95654.220818.1.2.04-5467	16682902328201816	PIS	1.110.729,53	12/2016
17462.05595.220818.1.2.04-0008	16682902329201852	COFINS	5.067.609,56	12/2016
10406.51287.220818.1.2.04-1071	16682902327201863	PIS	772.514,73	12/2016
09699.41273.220818.1.2.04-2950	16682902330201887	COFINS	3.558.249,67	12/2016

O interessado foi cientificado do despacho decisório e demais documentos em 04/08/2023 (fl. 5.392), e apresentou em 05/09/2023 (fls. 5.395/5.396) a manifestação de inconformidade de fls. 5.397/5.439, 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 à fl. 5352, página 10 do Relatório Fiscal, a fiscalização indeferiu o pedido da requerente para que lhe fosse conferido mais prazo para a apresentação de documentos requeridos nos TIFs 3 e 4, sendo que o motivo desse indeferimento não encontra fundamento de validade.

Conforme se verifica do citado Relatório, a fiscalização analisou conjuntamente os pedidos de restituição relativos aos indêbitos dos períodos de apuração de janeiro, fevereiro e dezembro de 2016.

Assim, os TIFs 3 e 4 contemplavam documentos para esses três meses de apuração, sendo que a fiscalização deferiu o pedido de dilação de prazo para atendimento e resposta aos termos de intimação apenas em relação aos meses de janeiro e fevereiro, tendo indeferido o pedido de dilação para apresentação de resposta e documentos quanto ao período de dezembro de 2016, pelo motivo a seguir transcrito:

Haja vista a iminência da homologação dos PER 35277.95654.220818.1.2.04-5467, 17462.05595.220818.1.2.04-0008, 10406.51287.220818.1.2.04-1071, 09699.41273.220818.1.2.04-2950, todos do PA 12/2016, a dilação de prazo para apresentação de contratos e documentos fora concedida apenas em relação aos PER restantes (PA 01 e 02/2016), nos termos do TIF 05.

A fiscalização entendeu que, se deferisse mais tempo à requerente para o levantamento das informações e documentos relativos a dezembro de 2016, ao ponto de transcorrer o lapso de cinco anos da data da transmissão dos pedidos de restituição (os PER relativos aos indêbitos de dezembro de 2016 foram transmitidos em 22/08/2018), haveria prejuízo ao Fisco, por “iminência de homologação”.

Ao que parece, houve uma confusão por parte da fiscalização, pois não se trata, aqui, de compensação declarada (DCOMP) a atrair a incidência da regra do artigo 74, § 5º, da Lei 9.430/96.

Assim, é inválida a motivação adotada para o indeferimento do pedido de dilação de prazo para atendimento aos termos de intimação por parte da requerente, o que leva à conclusão de que lhe foi negado o direito de ampla defesa e à verdade material indevidamente e sem finalidade.

Neste ponto, cabe considerar o porte e a complexidade da apuração fiscal desta Companhia, ainda mais em relação aos documentos de toda a sua base de PIS e de COFINS.

Também não encontra motivação válida a observação constante da parte final deste item do Relatório Fiscal, presente à fl. 5353, de que o indeferimento em questão não traria prejuízo à requerente, que poderia trazer a prova documental “em eventual manifestação de inconformidade”, por incorrer em supressão de

instância administrativa, bem como em usurpação de competência por parte da DRJ.

Ora, o indeferimento sem justificativa válida para a dilação de prazo para apresentar documentos em relação à competência de dezembro/2016, sendo que tal pedido fora deferido para as competências de janeiro e fevereiro do mesmo ano, consiste em 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 – DA DUPLICIDADE DAS GLOSAS NA APURAÇÃO TOTAL DA REQUERENTE O presente pedido de restituição diz respeito a indébito encontrado na apuração da COFINS, código de receita 6840, em relação ao qual a fiscalização efetuara glosas de créditos da não cumulatividade aproveitados pela requerente neste código de apuração.

Ocorre que a requerente também fez um pedido de restituição relativo ao COFINS de dezembro de 2016, referente ao código 5856, em cuja apuração não houve a tomada desses créditos, mas que a fiscalização, para também indeferir este pedido, efetuou as mesmas glosas feitas no presente processo, acarretando, portanto, uma duplicidade de cobrança, e prejudicando, ao final, o direito da requerente.

Ou seja, auditor fiscal, ao adotar um “relatório fiscal padronizado” para todos os pedidos de restituição de PIS e COFINS feitos pela requerente relativos aos fatos geradores do ano de 2016, acabou por efetuar glosas em duplicidade nas apurações, sem se atentar para o que se estava pedindo de restituição em cada um dos pedidos, ainda mais em situações como esta, em que há mais de um pedido de restituição para o mesmo tributo, na mesma competência.

Assim, houve glosa dos mesmos créditos tomados pela requerente tanto no presente processo quanto no processo de nº 16682.902330/2018-87, que cuida do pedido de restituição de COFINS do código 5856, acarretando, assim, em uma glosa em duplicidade, repercutindo no valor do indébito objeto do presente processo e acarretando enriquecimento sem causa para a União.

Logo, ante à ilegalidade do procedimento adotado pela fiscalização, deve-se anular o despacho decisório para que sejam revertidas as glosas dos créditos feitas em duplicidade com o processo administrativo 16682.902330/2018-87.

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.

Antes de adentrar no mérito do presente tópico, deve-se diferenciar a presente discussão da motivação adotada pela fiscalização para o indeferimento de dilação de prazo feita pela requerente para o atendimento dos termos de intimação para apresentar documentos.

O que se defende, aqui, não é o transcurso de prazo entre a data de transmissão do PER e data da intimação do despacho decisório – que para pedido de restituição não traz a consequência da homologação tácita do artigo 74, § 5º, da Lei 9.430/96

–, mas o transcurso do prazo decadencial para se auditar a base de cálculo do tributo, prevista no artigo 150, § 4º, do CTN, para se glosar rubricas da apuração do contribuinte que não foram objeto de retificação para a formação do indébito cuja restituição se requer. Logo, não há contradição entre o que se alega no presente tópico e o que se defendeu anteriormente.

Feito o esclarecimento necessário para se evitar conclusão equivocada, cumpre observar que, no presente processo, o despacho decisório ora impugnado consistiu em nova fiscalização de toda a base de cálculo do tributo do período de apuração de dezembro de 2016. 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 2016, 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.

Considerando se tratar do período de apuração de dezembro de 2016, 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.

Lembre-se que, o que se disser aqui, aplica-se também ao processo nº 16682.902330/2018-87, devendo-se abater, de um ou de outro processo, as duplicidades de glosa de créditos idênticos.

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) 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 demais glosas, que as despesas tomadas como 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.

Todavia, sem prejuízo da apresentação de argumentos específicos para a defesa dos créditos provenientes das despesas e situações arroladas (conforme se verá nos tópicos seguintes), a requerente traz suas considerações sobre como devem ser interpretadas as regras constantes dos artigos 3º da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03, caso se compreenda que a condição de insumo é situação que deve permear todas as demais despesas arroladas no referido artigo, tal como sugerido nos fundamentos que dão sustentação ao despacho decisório.

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.

De fato, tal como analisado neste julgado pelo STJ, as leis em comento não limitam o conceito às despesas e custos que se apliquem exclusivamente na fase de produção, como entendeu a fiscalização neste processo.

O mesmo precedente judicial também deixou expressamente consignado que o art. 111 do CTN não é aplicável à interpretação do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833, uma vez que o creditamento de PIS e COFINS não consiste em benefício fiscal, conforme explicado no voto do Ministro Relator:

“Como bem apontado no parecer do eminente Professor HUGO DE BRITO MACHADO (fls. 604), o creditamento não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de modo que não há de ser interpretado necessariamente de forma literal ou restritiva, como está naquele dispositivo do CTN; essa assertiva do mestre cearense calha como uma luva na compreensão do tema que se discute.”.

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.

No julgamento do REsp 1221170/PR, o STJ estabeleceu os critérios para a definição de insumo das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, dentre os quais os gastos da requerente, glosados pela fiscalização, que se enquadram perfeitamente, senão veja-se:

“1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e

3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo)” (sublinhou-se, negritos constantes do original).

No que concerne ao conceito de relevância ou essencialidade, a Ministra Regina Helena Costa esclarece que tal critério definidor de insumo é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal, distanciando-se, nesta medida, da acepção de pertinência, pelo emprego na produção ou na execução dos serviços.

Esse julgado pacificou a jurisprudência no sentido de que, para fins de crédito de PIS e COFINS, as empresas podem considerar despesas geradoras de crédito tudo o que for essencial para o exercício da sua atividade econômica, declarando ilegais as Instruções Normativas da Receita Federal nºs 247 e 404, por entender que, ao restringir o conceito, o Fisco acabou violando o princípio da não cumulatividade.

Considerando o precedente judicial em comento, a PGFN divulgou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF que, nos termos do que ficou decidido no RESP 1221170/PR, se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou b) “quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva b) seja por imposição legal”.

Na esteira dessa orientação, foi incluído o item “r” na Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da PGFN, que trata do “conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição”.

Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da PGFN, como a vinculação da Receita Federal, tornaram-se adstritas ao conceito de insumo que foi fixado pelo STJ, do que está completamente dissociada a motivação do despacho decisório, conforme será demonstrado a cada tópico específico.

Ressalte-se que o mesmo entendimento defendido nesta manifestação de inconformidade tem sido observado no âmbito do CARF, porquanto mantidos os matizes da essencialidade e da relevância como referências decisivas na formação do conceito de insumo. Neste sentido, mutatis mutandis:

“NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. AGROINDÚSTRIA. HIGIENE. PROTEÇÃO AO TRABALHADOR. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo, nos termos delimitados pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, assim considerados aqueles que integram o custo de produção e que não são passíveis de ativação obrigatória (art. 301 do RIR/99).

Tratando-se de agroindústria que produz alimentos, há o direito ao creditamento em relação aos bens adquiridos para proteção ao trabalhador e para higiene. (...)Recurso Voluntário provido em parte.”(Ac. 3402-003.097, 2ª TO, 4ª Câ., processo 10925.000820/2007-16, sessão de 21.06.2016).

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, quaisquer 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.

B) Despesas do tipo Ship por 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.

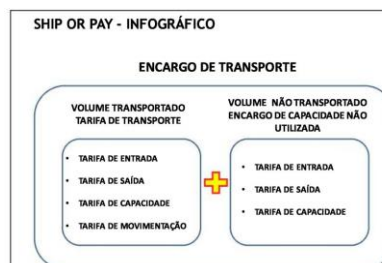
Nesses contratos, a requerente, denominada carregador, contrata a empresa transportadora para prestar o serviço de transporte do gás natural por meio de dutos nos trechos discriminados nos respectivos instrumentos contratuais.

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.

Para facilitar o entendimento, segue abaixo ilustração demonstrando como funciona a composição do encargo de transporte, seja para o transporte efetivo do gás ou para o encargo de transporte não realizado:



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 nº 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.” 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.

Trata-se de um componente do preço do contrato de transporte que contempla o custo do serviço em si, intimamente ligado à atividade empresarial da requerente. Vejam-se os seguintes trechos da Resolução ANP 15/2014:

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

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

II - permitir que o Transportador obtenha receita suficiente para arcar com os seus custos e despesas vinculados à prestação do Serviço de Transporte, obrigações tributárias, assim como para a obtenção da remuneração justa e adequada do

investimento em bens e instalações vinculados à prestação do Serviço de Transporte e a respectiva depreciação e amortização da Base Regulatória de Ativos, o que corresponde à sua Receita Máxima Permitida; e III - não implicar tratamento discriminatório ou preferencial entre Carregadores.

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

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

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

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

§ 1º Os determinantes de custo de trata o inciso II do presente artigo devem observar a participação de cada Carregador e/ou Serviço de Transporte que lhe caiba na ocorrência desses custos e a qualidade relativa entre os tipos de Serviços de Transporte oferecidos.

(...)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.” Sublinhe-se que a resolução, ao prever uma estrutura “mínima”, admite a existência de outros custos a serem considerados no dimensionamento individual da tarifa junto a determinada situação. Contudo, os custos expressamente indicados na resolução são obrigatoriamente computados e o carregador não pode se recusar a pagá-los.

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 requerente, 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.

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.

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 manifestação de inconformidade.

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.

Auxiliam em manobras delicadas como atracação e desatracação. Caracterizam-se por ter pequeno porte, motores potentes e alta capacidade de manobra.

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.

Uma empresa de apoio marítimo, para o desenvolvimento das suas atividades, tem como seu principal ativo a embarcação.

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.

Em relação ao serviço de praticagem, 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.

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.

Imagina-se um equipamento ou uma máquina com tecnologia estrangeira necessária para a operação de uma embarcação e que precisa ser trocado pelo já existente; caso esse bem não chegue ao Brasil com a devida especificação e prazo planejado, poderá atrasar a entrada em operação de uma embarcação ou até mesmo inviabilizar a operação da embarcação ou ainda colocar em risco os profissionais que ali encontram-se trabalhando.

No tocante às despesas portuárias, o CARF vem firmando a sua jurisprudência em favor do contribuinte, independente do fato de tais despesas terem incorrido antes ou depois da produção. Assim:

"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).

Recentemente, no acórdão nº 9303-011.412, de 27/05/2021, prevaleceu o entendimento de que, "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 seu processo produtivo", enquadrando tais gastos como insumos e reconhecendo o direito ao crédito.

Da mesma forma, os acórdãos nº 3201-007.881, de 31/03/2021, e 3201-003.170, de 27/09/2017, que reconhecem que as despesas portuárias são imprescindíveis para a efetivação das operações do contribuinte, sendo consideradas insumos em razão da sua essencialidade.

Ou seja, salta aos olhos o fato de que as despesas com aludidos serviços encontram guarida certa na regra constante do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

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) Afretamento de aeronaves e embarcações A fiscalização entende que os gastos relativos ao afretamento de aeronaves e embarcações não seriam passíveis de creditamento como insumo ou mesmo nas modalidades de aluguéis ou de contraprestações de arrendamento mercantil.

Além disso, ressaltou que somente haveria direito a crédito os afretamentos contratados no exterior e que cujas alíquotas não fossem iguais a zero, como seria o caso da requerente.

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.

Os próprios contratos que embasam as despesas evidenciam que as embarcações e as aeronaves afretados são empregados no apoio à atividade de produção e perfuração de petróleo e gás.

Observe-se que as aeronaves e as embarcações são utilizadas pela requerente para o transporte de pessoal, materiais, equipamentos e produtos, 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 e produção de petróleo e gás e, conseqüentemente, receita passível de se sujeitar ao PIS e à COFINS.

Neste sentido, aliás, o CARF decidiu que, para uma usina de açúcar e álcool, “locação (aluguel) de tratores, enquadram-se no conceito de insumos nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e/ na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp nº 1.220.170/PR” (acórdão 3301-011.083, de 21/09/2021). Nos termos do voto do relator, o aluguel de tratores utilizados na atividade agrícola, no custeio da cana-deaçúcar, é insumo para aquela indústria.

Em outro julgado, externou que “Crédito de aluguel dispensa a utilização dos bens no processo produtivo, bastando que sejam utilizados na atividade empresarial. Paletes e contentores constituem equipamentos utilizados na realização das atividades da empresa, cabendo o aproveitamento de créditos da não cumulatividade.” (acórdão 3402-008.169, sessão de 23/03/2021).

E qual foi a inteligência empregada nesses julgados? Exatamente a mesma que ora está a nortear a presente defesa: sem o emprego dessa despesa simplesmente não existe o desenvolvimento da atividade econômica geradora da receita que se pretende tributar pelo PIS e a 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 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 4, 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.

Com efeito, tanto a Lei 10.637/2002 quanto a Lei 10.833/2003 trazem a seguinte regra nos respectivos arts. 3º, § 2º, inciso II:

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

(...)§ 2º: Não dá direito a crédito o valor:

(...)II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.” Conforme se verifica da leitura do texto legal acima, o que a lei prevê expressamente é a impossibilidade de crédito quando os insumos/produtos forem utilizados na fabricação de produtos que não estarão sujeitos ao recolhimento das de PIS e COFINS, ou seja, quando a empresa adquire o produto com alíquota zero e dá saída neste (venda) com alíquota zero, não havendo tal restrição nos casos em que a aquisição dos insumos é com alíquota zero e a saída (venda) do produto é tributada.

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

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. BENS E SERVIÇOS PROVENIENTES DE EMPRESA LOCALIZADA FORA DA ZONA FRANCA DE MANAUS. POSSIBILIDADE.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Código de Processo Civil de 1973.

II - A venda de mercadorias a empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, para efeitos fiscais, sendo, portanto, tal operação isenta da contribuição ao PIS e à COFINS. Precedentes.

III - A Lei n. 10.996/2004, ao estabelecer que a receita decorrente de venda de mercadorias/insumos para a Zona Franca de Manaus passaria a ser sujeita à "alíquota zero", não tem o condão de elidir tal entendimento.

IV - A teor do disposto nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, a isenção da contribuição ao PIS e à COFINS sobre a receita decorrente da aquisição de bens e serviços não impede o aproveitamento dos créditos, salvo quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição, o que não é o caso dos autos.

V - Recurso especial provido.”(REsp 1259343/AM, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 03/03/2020, DJe 24/04/2020).

Nota-se, portanto, que na medida em que as receitas de afretamento sobre as quais a requerente depositou o cálculo dos créditos glosados pela fiscalização foram efetivamente tributadas (bem como a receita dos produtos originados dessa produção), e uma vez incontroverso que tais itens participaram efetivamente da sua atividade econômica, sendo ela imprescindível para que a própria atividade econômica analisada, salta aos olhos o fato de que a glosa imposta à está violar todos os dispositivos legais e infralegais acima referidos, fato que não pode receber, data venia, a chancela desse Conselho Administrativo.

Especificamente em relação ao afretamento de aeronaves, sua fundamentação encontra amparo na Lei nº 5.811/72, com destaque para o disposto no artigo 3º, IV:

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

IV – Transporte gratuito para o local de trabalho.

Ao que se vê, tal insumo pode ser classificado como relevante, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 45, de 25 de novembro de 2022, onde destaca: Para que um item seja considerado insumo pelo critério de relevância, por imposição

legal, é inafastável a condição de que seja exigida da pessoa jurídica adquirente pela legislação específica de sua área de atuação.

Há que se destacar que as unidades petrolíferas em alto mar estão localizadas em distância que varia de 140 a 300 km da Costa, posto que somente a utilização de helicóptero se mostra efetivamente viável a proceder as constantes trocas de turnos que se faz necessário nas mais de 50 unidades marítimas espalhadas entre os Estados do Espírito Santo, Rio de Janeiro e São Paulo.

E) DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA – ALIMENTAÇÃO E HOTELARIA Mencionando o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 na parte em que consta o entendimento de que não dão direito a crédito os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc., a fiscalização conclui ser indevidos os créditos tomados pela requerente sobre gastos com alimentação e hotelaria.

Para este item, deve-se considerar que os gastos suportados pela requerente não correspondem a despesas com vale-alimentação ou vestuário de seus empregados, em situações em que seriam atribuíveis a uma faculdade da empresa ou não essenciais à prestação do serviço.

No caso da requerente, tais despesas são essenciais à atividade empresarial, uma vez que tais atividades são prestadas em alto-mar, sob o regime de embarques, em que a força de trabalho não tem acesso, por conta própria, à comida e às demais condições necessárias à sobrevivência, o que deve ser, obrigatoriamente, garantido e fornecido pela empresa.

Daí se conclui que os gastos com alimentação e hotelaria, em plataformas marítimas, são essenciais às atividades da requerente, sem os quais seria impossível a produção, uma vez que não seria viável manter a força de trabalho embarcada.

É, portanto, fato incontroverso que a indústria do petróleo, especialmente no Brasil, tem sua produção majoritária localizada na ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA, tratada na Convenção Montego Bay e internalizada pelo Decreto nº 99.165, de 12 de março de 1990, no qual é definida pela área que se estende por até 200 milhas marinhas ou náutica, equivalente a 370 km da costa.

Devido à peculiaridade imposta ao pleno exercício da atividade econômica nesses locais, mister se faz a instalação de complexa estrutura metálica (plataforma ou navio), locais onde seus colaboradores permanecerão por longos períodos, isolados das facilidades da vida urbana.

Ou seja, em alto mar, longe da civilização, é fácil de se concluir que sem a instalação de condições mínimas para o dia a dia dos empregados, não se revela viável a exploração do petróleo que, conforme salta aos olhos, constitui elemento essencial da atividade desenvolvida pela contribuinte.

Como não poderia deixar de ser, aludidas instalações somente estão autorizadas a funcionar após apresentar aos órgãos que a fiscalizam ANP, IBAMA, ANVISA, Marinha do Brasil e Ministério do Trabalho e Emprego.

Esse último, aliás, cuida de resguardar o cumprimento das normas que cuidam de zelar pelos indispensáveis colaboradores que lá permanecem por longos períodos. Vale dizer, essa complexa estrutura tem que ser mantida e operada por colaboradores que, inclusive, mereceram norma específica para regulamentação do seu turno de trabalho, no qual decorreu a edição da Lei nº 5.811, de 11 de outubro de 1972.

Postas as peculiaridades do exercício dessas atividades, referida norma trouxe os seguintes regramentos:

“Art. 2º Sempre que for imprescindível à continuidade operacional, o empregado será mantido em seu posto de trabalho em regime de revezamento.

§1º O regime de revezamento em turno de 8 (oito) horas será adotado nas atividades previstas no art. 1º, ficando a utilização do turno de 12 (doze) horas restrita às seguintes situações especiais:

a)Atividade de exploração, perfuração, produção e transferência de petróleo do mar;

b)Atividades de exploração, perfuração e produção de petróleo em áreas terrestres distantes ou de difícil acesso.

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

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

IV – Transporte gratuito para o local de trabalho:

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

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

Visando ao cumprimento da legislação em epígrafe, se impôs à requerente a contratação dos serviços denominados hotelaria marítima, os quais conforme facilmente se vê, são indispensáveis para o exercício da atividade econômica por ela desenvolvida, quiçá para a própria atividade de exploração do petróleo, atividade fim sob análise.

Desta feita, conclui-se que, sem o aludido gasto, não há atividade de exploração do petróleo, seja por impedimento legal, seja porque se revela impossível manter empregados em situações extremas sem a estrutura necessária para a sua própria sobrevivência.

Nota-se que, sem a presença humana a bordo das referidas instalações, não seria possível: a) aferir se o sistema se encontra íntegro para produção ininterrupta, bem como indispensável à execução das paradas programadas para regular manutenção das instalações para segurança das operações e da integridade física dos colaboradores ali instalados; b) monitorar a regular e contínua separação do petróleo e do gás natural extraídos; c) zelar pela qualidade do petróleo extraído segundo normas internacionais aplicáveis na classificação do petróleo; d) zelar pela

regular manutenção da estrutura física, passível as mais severas condições, de modo a manter o seu regular funcionamento.

Assim, a presença humana é essencial e relevante para a contínua operação das plataformas marítimas, cujas necessidades básicas para sua manutenção ininterrupta por até quinze dias, exige, nos termos da legislação acima transcrita, do regular fornecimento de alimentação e alojamento coletivo gratuito para esse desiderato.

Com base nessas considerações, resta evidente o enquadramento dos respectivos gastos como passíveis de aproveitamento de crédito como insumo do PIS e da COFINS.

F) 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, a requerente pôde verificar que há créditos que não se enquadram no conceito de extemporâneos, por corresponderem a aquisições e serviços tomados no próprio período de apuração dos créditos, conforme quadro abaixo:

[illegible]

Neste ponto, cumpre destacar que há erro no registro das datas de emissão de algumas notas fiscais, o que bem provam as suas respectivas cópias que ora se apresentam, podendo ser decorrente de um erro de sistema.

De qualquer forma, os documentos ora apresentados evidenciam que foram glosados pela fiscalização créditos que, em verdade, não são extemporâneos.

Por outro lado, em relação aos demais casos que realmente se enquadram no conceito de créditos extemporâneos no período, 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.

Ao promover a leitura da regra posta nos incisos I e II do § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, verifica-se que ela não foi elaborada no sentido de instituir condicionantes para o aproveitamento do crédito.

Aludida norma cuidou de instituir o próprio direito ao crédito nas situações por ela retratadas. Nada mais!

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.

Cumprir 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).

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:

“PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.

Verificando que deixou de aproveitar crédito pretérito de PIS ou de COFINS no regime da não-cumulatividade, o sujeito passivo pode dele usufruir (i) mediante retificação do DACON pertinente ao período de apuração correspondente ao da formação do direito e dos DACONS subsequentes (e das respectivas DCTFs), caso em que ressarcirá o principal acrescido de juros de mora; ou, a seu critério, (ii) no período de apuração corrente, sem a necessidade de retificação de demonstrativos ou declarações anteriores, mas conformando-se em aproveitar o crédito por seu valor nominal, sem atualização (art. 13 da Lei no 10.833/2003).” (Processo nº 11516.000493/200931, Acórdão nº 3403002.718 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, sessão de 29 de janeiro de 2014)“PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.

Quando o contribuinte verifica que tinha direito a crédito de PIS/Cofins não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, pode proceder de duas formas:

- a primeira consiste em fazer o aproveitamento no mês em que o crédito foi gerado, promovendo a retificação do DACON daquele período de apuração e dos períodos subsequentes, bem como da DCTF para, então, promover a compensação por meio de DCOMP, utilizando como crédito o valor que recolheu a maior, inclusive com atualização;
- a segunda consiste em aproveitar o crédito no período de apuração corrente, incluindo-o na DACON, sem precisar retificar nenhuma declaração em relação ao passado, mas aproveitando o crédito pelo seu valor nominal, sem atualização (art. 13 da Lei nº 10.833/2003).

Qualquer das duas formas de aproveitamento é legítima.” (Processo nº 16682.720330/201275, Acórdão nº 3403002.420 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, sessão de 21 de agosto de 2013).

Observe-se ainda que tal entendimento foi recentemente ratificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

“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 10.833/2003, 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.”(CSRF, 3ª Turma, ac. 9303-012.977, de 15/03/2022).

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 pelo contribuinte, 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.

IV - DOS PEDIDOS Diante do exposto, requer:

- a) a anulação do despacho decisório, a fim de que seja oportunizada à contribuinte a dilação de prazo para apresentação dos documentos requeridos pela fiscalização para nova análise do seu pedido de restituição;
- b) o julgamento simultâneo do presente processo com o processo nº 16682.902330/2018-87, devendo-se abater, de um ou de outro processo, a duplicidade de glosa de créditos idênticos;
- c) que seja julgado procedente o pedido formulado na presente manifestação de inconformidade para declarar legítimo o direito ao crédito apontado, deferindo-se a restituição no montante requerido.

É o Relatório

Em decisão por unanimidade, a 17ª TURMA/DRJ/07 votou para julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo o crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/12/2016 a 31/12/2016

NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

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

A regra geral é a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos 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.

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.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

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 EFD-Contribuições, 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: 01/12/2016 a 31/12/2016

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 Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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 – OMISSÃO DO JULGADO QUANTO A MATÉRIA IMPUGNADA PELA RECORRENTE

III – 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) Das despesas com Contrato de Capacidade de Transporte – Ship or Pay
- e) Das despesas portuárias
- f) Afretamento de dutos, aeronaves e embarcações
- g) Dispendios para viabilização de mão-de-obra – alimentação e hotelaria marítima
- h) Dos créditos extemporâneos

Por fim, pede o que se segue:

Diante do exposto, requer, sucessivamente:

- a) a anulação do despacho decisório, a fim de que seja oportunizada à contribuinte a dilação de prazo para apresentação dos documentos requeridos pela fiscalização para nova análise do seu pedido de restituição;
- b) seja anulado o acórdão recorrido e determinada a devolução do processo à DRJ para julgar o ponto da manifestação de inconformidade sobre o qual se omitira, relativo ao procedimento indevido de se “abater” créditos aproveitados pela contribuinte em outro código de receita;
- c) o julgamento simultâneo do presente processo com o processo nº 16682.902330/2018-87, devendo-se abater, de um ou de outro processo, a duplicidade de glosa de créditos idênticos;
- d) que seja julgado procedente o pedido formulado na presente manifestação de inconformidade para declarar legítimo o direito ao crédito apontado, deferindo-se a restituição no montante requerido

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Redator *ad hoc*.

Na condição de redator *ad hoc*, designado para formalizar o voto, passo a transcrever o voto elaborado pela Conselheira Aline Cardoso de Faria, na reunião assíncrona de 25 de junho de 2026, registrado no módulo de julgamento do sistema e-Processo:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

I – Da preliminar de omissão do julgador quanto à matéria impugnada pela Recorrente

A Recorrente argumenta que o Acórdão recorrido não julgou matéria expressamente impugnada na Manifestação de Inconformidade, correspondente ao procedimento ilegal da fiscalização em “abater” créditos aproveitados pela contribuinte em outro código de receita. Vejamos:

Ou seja, auditor fiscal, ao adotar um “relatório fiscal padronizado” para todos os pedidos de restituição de PIS e COFINS feitos pela recorrente relativos aos fatos geradores do ano de 2016, acabou por efetuar glosas em duplicidade nas apurações, sem se atentar para o que se estava pedindo de restituição em cada um dos pedidos, ainda mais em situações como esta, em que há mais de um pedido de restituição para o mesmo tributo, na mesma competência.

Assim, houve glosa dos mesmos créditos tomados pela recorrente tanto no presente processo quanto no processo de nº 16682.902330/2018-87, que cuida do pedido de restituição de COFINS do código 5856, acarretando, assim, em uma glosa em duplicidade, repercutindo no valor do indébito objeto do presente processo e acarretando enriquecimento sem causa para a União.

(...)

Deixou, contudo, de apreciar a defesa da recorrente no sentido de que a glosa de créditos da não cumulatividade em ambos os processos importa nº aumento ilegal da base de cálculo do tributo e na diminuição indevida do indébito.

Assim, em razão da omissão do julgado de primeira instância administrativa, deve ele ser anulado, nos termos do art. 53 da Lei 9784/99, determinando-se o retorno do processo à DRJ para o julgamento da matéria pendente.

Não assiste razão à Recorrente.

No caso dos autos, diversamente do alegado pela Recorrente, a DRJ se manifestou de forma expressa sobre a alegada omissão vergastada conforme se depreende do trecho abaixo reproduzido:

Por derradeiro, a interessada pleiteia o julgamento simultâneo do presente processo com o processo nº 16682.902330/2018-87, requerendo o abatimento de um ou de outro processo, da duplicidade de glosa de créditos idênticos.

Inexiste previsão no Decreto nº 70.235, de 1972, para julgamento conjunto de processos para o caso em tela. Frise-se, ainda, que o princípio da oficialidade obriga a Administração

a impulsionar cada processo até sua decisão final. Em homenagem a tal princípio, não pode a autoridade administrativa proceder ao sobrestamento de processo com litígio regularmente instaurado pela apresentação de impugnação. Este posicionamento é referendado pela jurisprudência administrativa, conforme precedentes abaixo:

“SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO. BASE LEGAL. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. Inexistindo previsão legal, não podem as autoridades julgadoras administrativas decidir pelo sobrestamento do processo, sob pena de violar o princípio da legalidade inserto na Constituição da República. O princípio da oficialidade impede que o andamento de um processo fique sobrestado no aguardo de decisão referente a outro processo interposto pelo mesmo contribuinte. (CARF, 2ª Turma, 2ª Câmara, 1ª Seção, acórdão 1202-000.514, sessão de 23/05/2011)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para o sobrestamento do julgamento de processo administrativo dentro das normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal. A Administração Pública tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final (Princípio da Oficialidade). Apenas a cobrança do débito deverá aguardar o pronunciamento principal, se demonstrada a ocorrência de uma das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.” (2º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, acórdão nº 202-18000, sessão de 22/05/2007).

De todo modo, o processo nº 16682.902330/2018-87 também foi distribuído para esta 17ª Turma da DRJ07, tendo sido julgado na sessão de 20/02/2024 e obteve o mesmo resultado, não havendo que se falar em decisão contraditória ou incompatível em relação a este processo. Fl. 11987 (Grifou-se).

A irresignação da Recorrente não é motivo suficiente para ensejar a nulidade do Acórdão recorrido, tampouco para determinar o retorno dos autos à DRJ para julgamento de matéria pendente.

Ademais, de acordo com o art. 59, II, do Decreto nº 70.235, de 1972, só se pode cogitar de declaração de nulidade do despacho decisório, quando esse for lavrado por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O que não é o caso dos autos.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões, não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento.

Pelo exposto, deve ser indeferida a preliminar de nulidade por omissão quanto à matéria impugnada.

II – Do mérito

No caso em tela, conforme se extraí do Relatório de Verificação Fiscal (TVF), as glosas de créditos de Pis/Cofins decorrem do aproveitamento de i) créditos extemporâneos: fatos geradores/ocorrências anteriores ao ano-calendário em exame e ii) créditos sobre dispêndios/serviços incompatíveis com conceito de insumo de produção

Feitas tais considerações, antes de adentrar na apreciação do mérito, importa enfrentar os argumentos relacionados a nulidade, cerceamento de defesa e decadência trazidos pela Recorrente na peça recursal nas alíneas “a”, “b” e “c” infra.

a) Da vinculação da Administração Tributária à legalidade

Neste tópico a Recorrente destaca que a aplicação da lei tributária não pode estar dissociada do sistema normativo em que está inserida, incluindo os princípios gerais de direito tributário e a jurisprudência judicial e administrativa, esta última expressamente prevista no Código Tributário Nacional como norma complementar (art. 100, III).

Discorre sobre a não cumulatividade atribuída para o Pis e a Cofins disciplinada nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e sobre o precedente do STJ nº julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, o qual, sob a sistemática de recurso repetitivo, teceu a regra fundamental de interpretação da norma dos arts. 3º, II, 10.637/2002 e 10.833/2003: “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”, o que foi reforçado pela Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF.

E conclui afirmando que “caso esse Conselho julgue de maneira flagrantemente contrária à metodologia fixada pelo Colendo STJ, caberá ao contribuinte levar a discussão à análise do Poder Judiciário onde, conforme bem dito perante o acórdão guerreado, os magistrados estarão vinculados ao que foi decidido pelo STJ, impondo ali efeito modificativo à decisão ora atacada, sem perder de vista, por óbvio, as custas sucumbenciais incidentes”.

b) Do cerceamento de defesa da contribuinte

A Recorrente retoma o argumento de que houve cerceamento ao direito de defesa face ao indeferimento pela fiscalização do pedido de dilação de prazo para a apresentação de documentos requeridos nos TIFs 3 e 4. Considera que a motivação adotada para o indeferimento do pedido de dilação de prazo para atendimento aos termos de intimação é inválida.

Nada obstante, cumpre esclarecer que nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a restituição do pagamento a maior ou indevido e a compensação tributária deve ser instruída com a entrega do pedido de restituição (PER) e declaração de compensação (DCOMP), na qual devem constar informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos.

Nesse contexto, compete a Recorrente a responsabilidade pelas informações sobre os créditos e os débitos, cabendo à autoridade tributária a sua necessária verificação e validação.

In casu, aludido indeferimento não causaria prejuízo à Recorrente que poderia trazer a prova documental na Manifestação de Inconformidade. Assim, não há que se falar em

supressão de instância administrativa, tampouco em usurpação de competência por parte da DRJ ou prejuízo ao devido processo legal e a verdade material como fora alegado na peça recursal.

Ademais, 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 70.235/1976. 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, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade suscitada.

c) Da homologação tácita da obrigação tributária

A Recorrente sustenta que se extrai da leitura do art. 150, § 4º, do CTN, que “decorrido o prazo de 5 anos da ocorrência do fato gerador, considera-se homologado lançamento”. Nessa linha de ideias defende 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”.

Para corroborar o alegado cita o Acórdão nº 1801-00.273, da 1ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento, processo nº 10283.005536/2007-21, sessão de 05/02/2015 e o Acórdão nº 1101-001.037, da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, da 1ª Seção de Julgamento, processo nº 10805.721977/2012-02, sessão de 13/02/2014.

Nada obstante, o caso dos autos não versa sobre constituição de crédito tributário em relação de apuração de dezembro de 2016 (período contestado na peça recursal), mas sobre o indeferimento de pedido de restituição de pagamento a maior ou indevido.

Desta feita, conforme assinalado pela DRJ:

(...) infere-se que a decadência tributária é específica de um determinado fato gerador, trazendo como consequência para o Fisco, e unicamente isto, a perda da oportunidade de formalizar a correspondente exigência, tendo em vista o término do prazo estabelecido pela legislação. Isso porque, conforme dispõe o art. 173 do CTN, o que se extingue é “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário”, permanecendo inalterados os demais poderes conferidos ao Fisco, como, por exemplo, as prerrogativas para verificar as

declarações entregues pelo sujeito passivo, bem como a correção de sua escrita contábil e fiscal, em relação a ocorrências que, por sua natureza, devem afetar fatos geradores futuros. infere-se que a decadência tributária é específica de um determinado fato gerador, trazendo como consequência para o Fisco, e unicamente isto, a perda da oportunidade de formalizar a correspondente exigência, tendo em vista o término do prazo estabelecido pela legislação. **Isso porque, conforme dispõe o art. 173 do CTN, o que se extingue é “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário”, permanecendo inalterados os demais poderes conferidos ao Fisco, como, por exemplo, as prerrogativas para verificar as declarações entregues pelo sujeito passivo, bem como a correção de sua escrita contábil e fiscal, em relação a ocorrências que, por sua natureza, devem afetar fatos geradores futuros.** (Grifou-se).

Feitas essas considerações, inexistente óbice a possibilidade de análise da base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade no presente caso.

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

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

Para este bloco de despesas a DRJ manteve o entendimento da fiscalização com fulcro nos argumentos abaixo reproduzidos:

Nesse aspecto, utilizaremos neste voto o 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**, de onde os contratos utilizados neste período de apuração são os mesmos, *verbis*:

“No Termo Geral dos Contratos (TGC) encontramos a seguinte definição¹:

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 das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

¹ Pode ser encontrada em diversos contratos, como por exemplo:
Contrato Transportadora Associada de Gás S.A. - TAG (2009), fl. 1.841;
Contrato Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil SA - TBG (2008), fl. 2.217;
Contrato Transportadora Associada de Gás S.A. - TAG (2011), fl. 2.534;

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;

II. **Encargo de capacidade de transporte:** destinado a cobrir os custos de investimento relacionados à capacidade de transporte;

III. Encargo de capacidade de saída: destinado a cobrir os custos fixos relacionados à capacidade de entrega;

IV. Encargo de movimentação: destinado a cobrir os custos variáveis com movimentação e gás" Mas onde se enquadraria o chamado SoP na legislação das contribuições? Seria tal parcela capaz de gerar crédito previsto nas hipóteses do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002?

Pela análise dos contratos e pela definição contida neles, o **chamado encargo de reserva de capacidade de transporte** ("ship or pay") não entra na composição do valor das tarifas de transporte (ao contrário do que afirma a empresa)², ele é pago independente do transporte ocorrer.

² Tal item não consta expressamente (ou literalmente) dos incisos previstos no art. 8º da Resolução ANP nº 15/2014, que tratam dos encargos componentes da tarifa do serviço de transporte.

Vejamos como se apresenta em alguns dos contratos juntados aos autos:

1) Segundo Contrato de Transporte de Gás da Malha Nordeste Aditado e Consolidado (fls. 1.230 a 1.378):

Cláusula 11.2. Tarifa de Transporte.

A Tarifa de Transporte será R\$2,08920 por MMBTU, que representa a soma das seguintes tarifas, as quais serão reajustadas durante todo o Período de Vigência do presente Contrato, em conformidade com a Cláusula 11.5:

- a) Tarifa de Entrada, em R\$0,31990 por MMBTU;
- b) Tarifa de Capacidade, em R\$1,60980 por MMBTU;
- c) Tarifa de Movimentação, em R\$0,0000 por MMBTU; e
- d) Tarifa de Saída, em R\$0,15950 por MMBTU.

(...)

Cláusula 11.8. Recuperação do Ship-or-Pay.

11.8.1. O Carregador terá o direito de recuperar a parcela da Quantidade contratada paga em razão do compromisso de *Ship-or-Pay*, conforme previsto na Cláusula 11.7, mas não utilizada pelo Carregador em virtude de um evento de Força Maior do Carregador, na relação de 1m³ (um metro cúbico) de Capacidade de Transporte a ser recuperado para 1m³ (um metro cúbico) de Capacidade de Transporte paga e não utilizada, ambas nas Condições de Referência (constituindo o montante acumulado de tal relação a “Quantidade Recuperável de Ship-or-Pay”):

(...)

- 12.1.1.** O Encargo de Transporte, subdividido em Encargo de Transporte Mensal Efetivo e Encargo de Transporte Não Utilizado a ele correspondente, bem como o Encargo de Excedente Autorizado (quando aplicável) serão cobrados mensalmente, mediante Documentos de Cobrança distintos e pormenorizados, expressos em Reais, com vencimento estabelecido para 30 (trinta) Dias contados a partir do Dia de recebimento do respectivo Documento de Cobrança pelo Carregador, ou, caso o referido trigésimo Dia não seja um Dia Útil, para o Dia Útil imediatamente seguinte, sem qualquer prejuízo em relação ao disposto na Cláusula 12.1.2 abaixo.
- 12.1.2.** Tendo em conta o fato de o Carregador aceitar o compromisso de *Ship-or-Pay* estabelecido na Cláusula 11.7 deste Contrato, as Partes podem concordar em adiar o vencimento de parte de qualquer valor devido nos termos deste Contrato, desde que o Transportador tenha o direito de revogar tal adiamento, a qualquer tempo, mediante envio de Aviso ao Carregador, e, em consequência, quaisquer valores então devidos e adiados tornar-se-ão vencidos e exigíveis no prazo de 30 (trinta) Dias contados de tal Aviso. Todavia, nenhum pagamento será considerado vencido e exigível pelo Carregador antes de 30 (trinta) Dias após o recebimento, pelo Carregador, do específico Documento de Cobrança, salvo se de outra forma acordado entre o Carregador e o Transportador.
- 12.1.3.** Os Documentos de Cobrança deverão estar acompanhados dos documentos que comprovem a prestação dos serviços, inclusive, das planilhas de medição e as memórias de cálculo.

Cláusula 16.3. Prorrogação Obrigatória para Recuperação do Ship-or-Pay.

Independentemente de prorrogação do Período de Vigência deste Contrato pelas Partes em conformidade com o previsto na Cláusula 16.2, as Partes, neste ato, obrigam-se a prorrogar o Período de Vigência deste Contrato pelo tempo necessário à recuperação da quantidade de *Ship-or-Pay* ainda não realizada pelo Carregador até o término do Período de Vigência, nos termos da Cláusula 11.8. Para tanto, o Carregador enviará um Aviso ao Transportador, com antecedência mínima de 60 (sessenta) Dias do término da data do Período de Vigência inicial determinada na Cláusula 16.1, com o qual se estabelecerá a prorrogação antecipada do Período de Vigência, ficando ainda ajustado que este período não excederá o prazo de 2 (dois) anos contados do término do Período de Vigência.

2) No Segundo Contrato de Transporte de Gás da Malha Sudeste Aditado e Consolidado (fls. 1.408 a 1.544), as cláusulas listadas acima se repetem, apenas com alterações nos valores do MMBTU.

3) Contrato de Transporte de Gás Natural com Transportadora Associada de Gás S.A. - TAG (fls. 1.600 a 1.776) 7:

CLÁUSULA OITAVA – TARIFA**8.1 Valor das Tarifas**

8.1.1 Até a DATA DE INÍCIO DA OPERAÇÃO COMERCIAL do TRECHO NORTE, a TARIFA DE SERVIÇO DE TRANSPORTE (na data de assinatura do presente CONTRATO) é R\$ 1,3672 por MMBTU (um vírgula três seis sete dois), que corresponde à soma da (i) TARIFA DE ENTRADA, (ii) TARIFA DE CAPACIDADE, (iii) TARIFA DE MOVIMENTAÇÃO e (iv) TARIFA DE SAÍDA, cujos valores, excluídos quaisquer TRIBUTOS incidentes sobre o faturamento realizado pelo TRANSPORTADOR, são os seguintes:

- (i) TARIFA DE ENTRADA: R\$ 0,2470 (zero vírgula dois quatro sete zero) por MMBTU;
- (ii) TARIFA DE CAPACIDADE: R\$ 1,1020 (um vírgula um zero dois zero) por MMBTU, a qual é composta por duas parcelas: (a) 50% (cinquenta por cento) equivalente a US\$ 0,2900 (zero vírgula dois nove zero zero) por MMBTU convertidos para Reais com base na TAXA DE CâMBIO utilizada no cálculo tarifário (US\$ 1,00 = R\$ 1,90), e (b) 50% (cinquenta por cento) equivalente a R\$ 0,5510 (zero vírgula cinco cinco um zero) por MMBTU.
- (iii) TARIFA DE MOVIMENTAÇÃO: R\$ 0,0000 (zero) por MMBTU, devendo ser alterada para R\$ 0,0071 (zero vírgula zero zero sete um) por MMBTU (reajustada na mesma forma prevista na Cláusula 8.3 desde a DATA DE INÍCIO DA OPERAÇÃO COMERCIAL DOS TRECHOS SUL 1 e 2), a partir da data de início da operação comercial das estações de compressão de Aracruz e Piúma; e
- (iv) TARIFA DE SAÍDA: R\$ 0,0182 (zero vírgula zero um oito dois) por MMBTU, a qual é composta por duas parcelas: (a) 50% (cinquenta por cento) equivalente a US\$ 0,0048 (zero vírgula zero zero quatro oito) por MMBTU convertidos para Reais com base na TAXA DE CâMBIO utilizada no cálculo tarifário (US\$ 1,00 = R\$ 1,90), e (b) 50% (cinquenta por cento) equivalente a R\$ 0,0091 (zero vírgula zero zero nove um) por MMBTU.

(...)

CLÁUSULA NONA – VALORES A FATURAR

- 9.1 Mensalmente, na forma na Cláusula Dezessete do TCG, o TRANSPORTADOR emitirá DOCUMENTO DE COBRANÇA referente ao ENCARGO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, ao ENCARGO DE SERVIÇO EXCEDENTE AUTORIZADO, ao ENCARGO DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE NÃO UTILIZADA e ao ENCARGO DE SERVIÇO EXCEDENTE NÃO AUTORIZADO, calculados de acordo com as fórmulas abaixo separadamente para (i) os TRECHOS SUL 1 e 2 e (ii) para o TRECHO NORTE:

(...)

20.6 Encargos Devidos Durante a FORÇA MAIOR

- 20.6.1 Nenhum evento ou circunstância de FORÇA MAIOR suspenderá ou exonerará a obrigação do pagamento do ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE nos prazos, volumes e valores previstos no presente TCG e no CONTRATO, observado o disposto dos itens 20.6.2 e 20.6.3 abaixo.

20.6.2 Evento de FORÇA MAIOR do TRANSPORTADOR

Caso o evento ou circunstância de FORÇA MAIOR afete o TRANSPORTADOR na sua capacidade de prestar o SERVIÇO DE TRANSPORTE FIRME, a parcela do ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE relativa à QUANTIDADE DE GÁS afetada pela FORÇA MAIOR paga pelo CARREGADOR ao TRANSPORTADOR constituirá um crédito em favor do CARREGADOR que será deduzido de futuros ENCARGOS DE RESERVA DE CAPACIDADE, até o limite de 10% (dez por cento) da QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATADA até que seja compensado o referido crédito.

4) Contrato firmado com a Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil SA - TBG (2.195 a 2.301):

CLÁUSULA SÉTIMA – TARIFA**7.1 Valor das Tarifas**

A TARIFA DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, na data de assinatura do presente CONTRATO, é R\$ 1,1718 por MMBTU (um real, mil, setecentos e dezoito décimos de milésimos de real por MMBTU), que corresponde à soma da (i) TARIFA DE ENTRADA, (ii) TARIFA DE CAPACIDADE, (iii) TARIFA DE MOVIMENTAÇÃO e (iv) TARIFA DE SAÍDA, cujos valores, excluídos quaisquer TRIBUTOS incidentes sobre o faturamento realizado pelo TRANSPORTADOR, são os seguintes:

- (i) TARIFA DE ENTRADA: R\$ 0,0971 por MMBTU (novecentos e setenta e um décimos de milésimos de real por MMBTU), a qual é composta por duas parcelas: (a) 44,00% (quarenta e quatro por cento) correspondentes aos custos fixos relacionados à capacidade de recepção, às despesas gerais e administrativas e aos custos fixos de operação e manutenção excluindo-se a parcela relativa à energia elétrica para acionamento de equipamentos da INSTALAÇÃO DE TRANSPORTE que, no lugar de GÁS COMBUSTÍVEL, consomem energia elétrica), sendo equivalente a US\$ 0,0241 por MMBTU (duzentos e quarenta e um décimos de milésimos de dólar norte-americano por MMBTU) convertidos para Reais com base na TAXA DE CÂMBIO de 12/11/07 (US\$ 1,00 = R\$ 1,7736), e (b) 56,00% (cinquenta e seis por cento) correspondentes aos custos fixos com energia elétrica para acionamento de equipamentos da INSTALAÇÃO DE TRANSPORTE que, no lugar de GÁS COMBUSTÍVEL, consomem energia elétrica;
- (ii) TARIFA DE CAPACIDADE: R\$ 0,6082 por MMBTU (seis mil e oitenta e dois décimos de milésimos de real por MMBTU), equivalente a US\$ 0,3429 por MMBTU (três mil, quatrocentos e vinte e nove décimos de milésimos de dólar norte-americano por MMBTU) convertidos para Reais com base na TAXA DE CÂMBIO de 12/11/07 (US\$ 1,00 = R\$ 1,7736);
- (iii) TARIFA DE MOVIMENTAÇÃO: R\$ 0,3966 por MMBTU (três mil, novecentos e sessenta e seis décimos de milésimos de real por MMBTU), sendo 97,94% (noventa e sete vírgula noventa e quatro por cento) correspondentes aos custos variáveis com energia elétrica para acionamento de equipamentos da INSTALAÇÃO DE TRANSPORTE que, no lugar de GÁS COMBUSTÍVEL, consomem energia elétrica e 2,06% (dois vírgula zero seis por cento) correspondentes aos demais custos variáveis com a movimentação do GÁS ; e
- (iv) TARIFA DE SAÍDA: R\$ 0,0699 por MMBTU (seiscentos e noventa e nove décimos de milésimos de real por MMBTU), equivalente a US\$ 0,0394 por MMBTU (trezentos e noventa e quatro décimos de milésimos de dólar norte-americano por MMBTU) convertidos para Reais com base na TAXA DE CÂMBIO de 12/11/07 (US\$ 1,00 = R\$ 1,7736).

(...)

20.5 Efeitos de FORÇA MAIOR

Ressalvado o disposto no item 20.6 abaixo, a PARTE AFETADA ficará exonerada de qualquer responsabilidade por descumprimento ou atrasos no cumprimento de suas obrigações previstas no presente TCG ou no CONTRATO nos casos em que e na medida em que tal descumprimento ou atraso no cumprimento seja atribuível diretamente à hipótese de FORÇA MAIOR, ficando estabelecido, contudo, que a FORÇA MAIOR não exonerará uma PARTE de suas obrigações na medida de sua culpa concorrente ou de sua omissão em enviar a devida diligência para sanar a situação e remover a causa de maneira adequada e com toda presteza razoável.

20.6 Encargos Devidos Durante a FORÇA MAIOR

20.6.1 Nenhum evento ou circunstância de FORÇA MAIOR suspenderá ou exonerará a obrigação do pagamento do ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE nos prazos, volumes e valores previstos no presente TCG e no CONTRATO, observado o disposto dos itens 20.6.2 e 20.6.3 abaixo.

20.6.3 Evento de FORÇA MAIOR do CARREGADOR

Caso o evento ou circunstância de FORÇA MAIOR afete o CARREGADOR na sua capacidade de disponibilizar GÁS no PONTO DE RECEBIMENTO, a parcela do ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE relativa à QUANTIDADE DE GÁS correspondente à capacidade de transporte afetada pela FORÇA MAIOR paga pelo CARREGADOR ao TRANSPORTADOR constituirá um saldo em capacidade de transporte em favor do CARREGADOR. O CARREGADOR terá direito a solicitar a prestação do SERVIÇO DE TRANSPORTE imediatamente após o término do prazo de vigência do CONTRATO exclusivamente no que se refere à capacidade de transporte constante do referido saldo. Nessa hipótese, o CONTRATO será prorrogado exclusivamente pelo período resultante entre a divisão da (i) QUANTIDADE DE GÁS correspondente à capacidade de transporte constante do referido saldo pela (ii) QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATADA. Caso, ao final de tal prazo, o CARREGADOR não tenha recuperado a totalidade das QUANTIDADES DE GÁS correspondentes à capacidade de transporte constantes do referido saldo, o CONTRATO será considerado extinto não cabendo ao CARREGADOR qualquer indenização pela não prestação do SERVIÇO DE TRANSPORTE relativo a tais QUANTIDADES DE GÁS não recuperadas.

20.6.3.1 Durante o período de prorrogação do CONTRATO na forma do item 20.6.3 acima, o ENCARGO DE RESERVA DE CAPACIDADE DE TRANSPORTE a ser pago pelo CARREGADOR ao TRANSPORTADOR levará em consideração: (i) a TARIFA DE ENTRADA vigente, descontadas as parcelas relativas aos custos fixos relacionados à capacidade de recepção, caso existam; (ii) a TARIFA DE SAÍDA vigente, descontadas as parcelas relativas aos custos fixos relacionados à capacidade de entrega; e (iii) a TARIFA DE MOVIMENTAÇÃO vigente.

Pela análise dos contratos acima exemplificados verificamos:

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

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

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

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

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

Para ilustrar melhor esse entendimento, imaginemos a seguinte situação: uma empresa contrata uma transportadora para realizar frete dos seus produtos. Para tanto elabora um contrato em que além do pagamento dos fretes efetivamente incorridos, ela paga um valor extra mensal para que um veículo da transportadora fique à sua disposição, independente da ocorrência de fretes e cobrado destacado destes. Nesse caso, a cada frete é emitido o correspondente conhecimento de transporte, que gera crédito previsto na hipótese do artigo 3º, inciso IX da Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002. Mas e o custo extra da reserva do caminhão? É insumo, é serviço, é frete ou seria aluguel de máquinas e equipamentos?

Entendemos que como o SoP, trata de um custo do contrato, não se enquadra nas hipóteses previstas de creditamento. Lembrando que como já esclarecido, nem todos os custos inerentes ao negócio são passíveis de crédito de PIS e COFINS, ainda que tributáveis para o fornecedor dos serviços. Trata-se de repasse de despesa de manutenção que seria responsabilidade da proprietária dos dutos.

Nesse aspecto, correto o entendimento da autoridade fiscal, já que tal componente (SoP) não é pagamento por bens ou serviços, ou seja, não há uma contraprestação em favor da Recorrente em razão do recolhimento de tais encargos, pelo contrário, são valores impostos por lei, cujo valor arrecadado tem destinação específica para cobrir custos de manutenção das fornecedoras dos dutos de transporte. Em outras palavras, são meros custos para a empresa, já que sequer há a disponibilização de algo em forma de trabalho ou o oferecimento de alguma utilidade específica para a Recorrente (frete).

A característica independente de parcela dos contratos de fornecimento de gás chamada "take or pay" (similar ao SoP) já foi abordada pela Receita Federal do Brasil (RFB) quando se debruçou sobre processos de consulta requeridos por empresas de distribuição, que nesse caso, questionavam se tal parcela acompanharia o gás natural, sendo então sujeitas à mesma alíquota zero⁸. O que destacamos como relevante para o presente julgado é a separação desta parcela do produto e sua forma de contabilização.

SC nº 10 - SRRF/ 4ª RF/Disit (05/03/2008)²¹. No entanto, nem todo ingresso financeiro configura auferimento de receita. Assim, para esclarecer se há incidência das contribuições sobre os ingressos recebidos pela pessoa jurídica fornecedora de gás natural

(Petrobrás), decorrentes de pagamentos feitos pela distribuidora (Copergás), em cumprimento às cláusulas “Take or Pay” e “Ship or Pay”, é preciso investigar a natureza desses ingressos.

22. “Take or Pay” e “Ship or Pay” são cláusulas contratuais geralmente inseridas em contratos de fornecimento, segundo as quais o comprador tem a obrigação de pagar um valor correspondente a uma demanda mínima, independentemente do seu consumo efetivo.

23. Nas hipóteses definidas no contrato em apreço, o comprador (Copergás) paga a diferença entre o consumo mínimo e o efetivamente realizado, e não leva consigo o produto referente a este valor pago. O produto permanece com o vendedor, restando ao comprador a possibilidade de compensar este valor pago em aquisições seguintes, limitado este direito a um prazo definido contratualmente.

(...) 25. Destarte, o pagamento feito pela distribuidora/compradora (Copergás) à pessoa jurídica fornecedora de gás natural (Petrobrás), em cumprimento às cláusulas “Take or Pay” e “Ship or Pay”, deve ser registrado na contabilidade da fornecedora com um lançamento no ativo, em contrapartida a “adiantamento de clientes” no passivo, pois permanece a obrigação de entregar o produto (gás) em períodos seguintes.

26. Posteriormente, entregando o produto para a distribuidora, em conformidade com o inciso II do § 3º do art. 9º da supracitada Resolução CFC nº 750, de 1993, a fornecedora deve reconhecer a receita de venda e baixar a obrigação anteriormente registrada como “adiantamento de clientes”. De maneira complementar, baixa-se o estoque e registra-se a contrapartida em custo das mercadorias vendidas. Considera-se, portanto, ocorrido o fato gerador neste momento, incidindo normalmente as contribuições nos termos da legislação de regência.

27. Alternativamente, pode ocorrer a baixa da obrigação da fornecedora com ocorrência do fato gerador das contribuições sociais em decorrência de disposições contratuais sem a entrega do produto (gás). Nesse momento, considera-se realizada a receita também nos moldes do inciso II do § 3º do art. 9º da Resolução CFC nº 750, de 1993, com a diferença de que nesta hipótese a receita decorre de uma insubsistência ativa, ou insubsistência do passivo. Neste caso, não há o lançamento complementar envolvendo o estoque, pelo fato de não ter havido entrega do produto (gás).

A mais recente foi a Solução de Consulta nº 311, de 4 de novembro de 2014, da Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, que teve a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. INCIDÊNCIA. VENDA. GÁS NATURAL. CLÁUSULA TAKE OR PAY.

Os ganhos registrados em favor de distribuidora de gás natural, em um dado período de apuração da Cofins, decorrentes de vendas efetuadas em cumprimento da cláusula Take or Pay, sem a correspondente entrega do produto ao comprador, no transcurso do aludido período de apuração, devem ser reconhecidos como receitas abrangidas no âmbito de incidência dessa contribuição: (a) no momento em que se der a entrega posterior do produto (na hipótese em que o gás não demandado pelo comprador configura crédito em seu favor, a ser utilizado em momento futuro); ou (b) no momento em que registrado o ganho, independentemente do implemento de condição futura (na hipótese em que o gás não demandado pelo comprador não configura crédito em seu favor, para utilização futura).

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º.

Lembrado que o fato gerador das contribuições (PIS/Cofins) é o auferimento de receitas independente da denominação ou classificação contábil³. E também, que nem tudo que é tributado pelas contribuições é capaz de gerar crédito das mesmas, uma vez que o rol do que seria crédito é taxativo e está delimitado no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Caso se considerasse o SoP insumo do insumo, este acompanharia o produto (nos termos do art. 289 do Decreto nº 3.000/1999 RIR, vigente à época⁴), sendo alcançado pela mesma alíquota zero aplicada sobre o gás natural (art. 1º da Lei nº 10.312/2001), e consequentemente não geraria créditos das contribuições por força do §2º do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002: Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Tratando-se de contrato de direito privado, importa atentar que advém da vontade livre das partes, pela qual é assegurado aos indivíduos “o poder de fixar o conteúdo do contrato, redigidas as suas cláusulas ao sabor do livre jogo das conveniências dos contratantes”⁵. Uma exigência contratual não tem o condão de transformar-se em crédito, pelo simples fato de estar previsto em alguma resolução.

Percebe-se também, na Impugnação, o intuito do sujeito passivo em estender os efeitos da decisão proferida pelo STJ, no REsp nº 1.221.170-PR, a um crédito que não se enquadra no inciso relativo ao insumo (art. 3º, inciso II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002). O que conforme demonstrado anteriormente não lhe assiste razão, e a ementa do referido acórdão é esclarecedora neste sentido: (grifei)

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO,

³ Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

⁴ Atualmente previsto no Decreto nº 9.580/2018 (novo RIR):

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, v. 3, p. 21.

PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.” Assim, nota-se que a decisão (vinculante) daquele Tribunal Superior atem-se exclusivamente à conceituação de insumos para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Não há extensão de seus efeitos a outras hipóteses de creditamento.

Nesse aspecto, não se pode esquecer que a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas (ex: energia elétrica, armazenagem e frete, aluguel de máquinas e equipamentos, depreciação, etc.).

No presente caso, a fiscalização não aceita o SoP como parcela inseparável do transporte (frete), excluído também a possibilidade prevista no inciso IX do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

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

(...)IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

Em outras palavras, a necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É

preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados, e esse não é o caso das despesas do contribuinte aqui tratadas, por não se tratar de insumo.

E ainda que fosse cogitável incluí-lo no conceito de insumo, o mesmo não sobreviveria ao teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão). Apesar, de não constar da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo⁶.

Explicita a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumo como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do chamado “teste da subtração”. Concluindo, a Nota SEI diz que insumos seriam os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da prestação de serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda de qualidade do produto ou do serviços daí resultantes.

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.

Dessa forma, conforme se depreende, a DRJ concluiu que as despesas relacionadas aos contratos ship or pay 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. Portanto, manteve as glosas.

Em que pese a fundamentação construída pela DRJ, não restam dúvidas de que despesas são decorrentes dos contratos de transporte de gás natural firmados pela Recorrente referentes a remuneração pela disponibilidade da estrutura do gasoduto.

Superada essa questão, o que importa ao presente caso é verificar, se considerando a atividade produtiva desempenhada pela Recorrente, as despesas oriundas dos contratos de ship or pay podem ser qualificáveis como insumo.

⁶ PARECER NORMATIVO COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

Pois bem, irresignada com as glosas efetuadas a Recorrente se insurge contra o Acórdão recorrido 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”.

Nesse sentido, esclarece que supracitados gastos compõe o custo de transporte incorrido no escoamento do gás natural, vez 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.

No contexto de expansão da matriz energética nacional o gás natural constitui fonte relativamente barata como insumo das indústrias de base, fonte de combustível para automóveis e demais veículos de carga e do consumo doméstico (seja para fins de aquecimento ou o denominado gás de cozinha). Desta feita, na cadeia produtiva de produção do gás natural a Recorrente, têm se dedicado a explorar e comercializar o produto, ficando a cargo de terceiros viabilizar o transporte, após, realizarem vultosos investimentos para garantirem o curso desse produto de natureza *sui generis*.

Para glosar as despesas objeto deste tópico, a DRJ reduziu o contrato em questão a uma fórmula (fl. 11969), segundo a qual o encargo de transporte contratado seria composto pelo encargo de transporte efetivo (que daria direito a crédito) menos o encargo de transporte não utilizado, ou ship or pay (que não daria direito a crédito).

Todavia, este argumento não merece prosperar.

Conforme esclarece a Recorrente:

(...) 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.

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

Impõe-se a Recorrente a obrigação de garantir capacidade diária e efetiva ao objetivo de atender de maneira imediata a demanda de gás com ela contratada. Portanto, trata-se

de circunstância impositiva em razão das particularidades do produto comercializado, do negócio desenvolvido pelos seus clientes e, por fim, da legislação que rege a matéria.

Tanto é verdade, que a Instrução Normativa RFB 2.121/2022, em seu art. 177, determina que despesas decorrentes de exigência de normas legais ou infralegais, como é o caso do ship or pay, são considerados insumos. Vejamos:

“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.”

Assim, a capacidade contratada constitui parte integrante e indissociável do preço, sendo, portanto, passível do crédito conferido pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pois representa o quanto a empresa pagou para ter por aquele bem ou serviço. Dito de outro modo, tal tarifa (decorrente dos contratos de ship or pay) é uma parte do preço pago pelo insumo, qual seja, o transporte (por meio de gasodutos), para que a Recorrente escoe a sua produção de gás natural, razão pela qual o direito de crédito é legítimo.

Para não restarem dúvidas sobre a natureza das despesas, a Recorrente anexa cópia dos contratos apresentados:

CLÁUSULA SÉTIMA – QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATADA

- 7.1 A QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATADA dos TRECHOS SUL 1 E 2 e do TRECHO NORTE é de 20 MMm³/dia (vinte milhões de metros cúbicos por dia), observado o seguinte:
 - 7.1.1 A QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATADA dos TRECHOS SUL 1 E 2, a partir da DATA DE INÍCIO DA OPERAÇÃO COMERCIAL dos TRECHOS SUL 1 E 2 é de 13,2 MMm³/dia (treze milhões e duzentos mil metros cúbicos por dia), devendo ser ampliada para 20 MMm³/dia (vinte milhões de metros cúbicos por dia) que corresponderá à CAPACIDADE CONTRATADA DE TRANSPORTE DOS TRECHOS SUL 1 E 2, a partir da emissão da autorização de operação das estações de compressão de Piúma (ES) e Aracruz (ES), conforme os termos dos Anexos II e III, prevista para 1º de julho de 2009.
 - 7.1.2 A partir da DATA DE INÍCIO DA OPERAÇÃO COMERCIAL DO TRECHO NORTE, a QUANTIDADE DIÁRIA CONTRATADA do TRECHO NORTE será de 10,3 MM m³/dia (dez milhões e trezentos mil metros cúbicos por dia), devendo ser ampliada para 20 MM m³/dia (vinte milhões de metros cúbicos por dia), que corresponderá à CAPACIDADE CONTRATADA DE TRANSPORTE do TRECHO NORTE, a partir da emissão da autorização de operação das estações de compressão São Mateus, Itapebi, Itajuípe e Tancredo Neves, conforme os termos dos Anexos II e III.
- 7.2 Em qualquer das hipóteses, as CAPACIDADES CONTRATADAS DE TRANSPORTE dos TRECHOS SUL 1 E 2 e do TRECHO NORTE correspondem à capacidade total da INSTALAÇÃO DE TRANSPORTE, conforme Anexos II e III.

Da leitura da cláusula acima, fica evidente 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, cujo pagamento é feito mediante recibos apartados que discriminam cada uma das tarifas que, juntas, constituem o preço contratual.

Cumpre assinalar que a controvérsia acerca da possibilidade de creditamento das despesas decorrentes dos contratos de ship or pay foram julgadas de forma favorável ao pleito da Recorrente em diversas ocasiões por este E. Carf. Nesse sentido, destacam-se as conclusões consignadas no Acórdão nº 3202-003.140 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, Sessão de 9 de dezembro de 2025, de relatoria do Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, abaixo reproduzidas:

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.

(...)

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.

(...)

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:

(...)

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.

(...)

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.

Conforme jurisprudência administrativa mais recente, nessa mesma linha de inteligência destacam-se os Acórdãos nº 3202-002.340, nº 3202.002-360, nº 3202-002.359 e o Acórdão nº 3202-003.185 (que analisou cláusula de creditamento análoga a dos autos).

Por todo exposto, entende-se que o serviço de transporte de gás natural, seja como serviço-insumo, seja como frete na operação de venda, preenche os requisitos para que as despesas com ele sejam incluídas na base de créditos das contribuições não cumulativas.

f) Afretamento de dutos, aeronaves e embarcações

Embora neste item a Recorrente discorra sobre a glosa realizada sobre afretamento de dutos, conforme se extraí do Relatório Fiscal (Fl. 5368), observa-se que foram glosadas apenas as despesas relativas ao afretamento de aeronaves e embarcações. Vejamos:

5.3 AFRETAMENTO DE AERONAVES E DE EMBARCAÇÕES

Nos registros F100 da EFD-C, nos PA 2016 a 2018, constatou-se a tomada de créditos relativos a gastos com afretamento de aeronaves, embarcações e congêneres.

Conforme apurado, a Recorrente escriturou a natureza da base de cálculo do crédito com afretamento como aquisição de bens e serviços utilizados como insumos. Noutros, como aluguéis de máquinas e equipamentos.

Isto posto, no entendimento da fiscalização, essa classe de despesas não comportaria a qualificação de insumo, tampouco permitiria o desconto de crédito sob as modalidades de aluguéis ou de contraprestações de arrendamento mercantil: “O afretamento de embarcações e aeronaves não se amolda, porém, a aluguel de prédios, máquinas e equipamentos (inciso IV). É que as embarcações e aeronaves possuem um regramento específico para o desconto de créditos, exigindo-se que o afretador seja residente ou domiciliado no exterior, e apenas na hipótese de haver o efetivo pagamento das contribuições na operação de importação.”

Nessa linha de inteligência, a DRJ manteve as glosas e aplicou o seguinte racional:

(...) no presente caso, as condições a serem preenchidas para fins de autorização de creditamento são aquelas impostas pelos incisos IV e V (a depender sob que ótica a questão foi analisada - arrendamento mercantil ou aluguel), já citadas anteriormente, não se levando em consideração tão-somente a essencialidade ou a relevância dos serviços no processo industrial.

Em outras palavras, a necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É

preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados, e esse não é o caso das despesas do contribuinte aqui tratadas.

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

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

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

Em síntese, o Acórdão recorrido fixou a tese de que este conjunto de despesas não se enquadra nem no inciso IV ("aluguel"), nem no inciso V ("arrendamento"), do art. 3º, das Leis nº 10.637/202 e 10.833/2003, razão pela qual não há possibilidade de se reconhecer o direito creditório.

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário no qual contesta a manutenção das glosas sob argumento de que para a industrialização e comércio dos produtos objeto de sua atividade produtiva necessita ter a posse de navios e embarcações para transportar insumos às suas plataformas, realizar atividades de apoio marítimo e manutenção de plataformas, dentre outras ligadas ao seu objeto social. Vejamos:

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

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

(...)

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.

No entendimento da Recorrente, as despesas com afretamento devem ser consideradas insumos porque, sem elas, simplesmente não existe exploração e produção de petróleo e gás natural e, conseqüentemente, receita passível de se sujeitar ao Pis e à Cofins. Neste sentido, destaca o resultado exarado no Acórdão 3301-011.083, de 21/09/2021 e no Acórdão 3402-008.169, sessão de 23/03/2021, que reconheceram a essencialidade das despesas de afretamento para o desenvolvimento da atividade econômica.

No caso dos autos, assiste parcial razão à Recorrente.

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 artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujos rols são taxativos.

Nesse diapasão, a Recorrente defende que lhe assiste o direito ao crédito sobre o afretamento de aeronaves e embarcações haja vista que tanto a Lei 10.637/2002 quanto a Lei 10.833/2003 trazem a seguinte regra nos respectivos artigos 3º, § 2º, II:

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

(...)

§ 2º: Não dá direito a crédito o valor:

(...)

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

A despeito da argumentação empreendida pela Recorrente, o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 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 dos autos, verifica-se que em resposta ao TIF 04 a Recorrente anexou os contratos e documentos que dão suporte ao direito creditório:

Intimou-se, pelo TIF 04, a informar, se as referidas despesas guardam a mesma natureza das escrituradas nos PA 2017/2018. Caso não tenha havido mudança de natureza, facultou-se anexar contratos e documentos. Havendo mudança na natureza, requereu-se a apresentação de todos os documentos de suporte e esclarecimentos pertinentes.

A PETROBRAS respondeu:

2. Quanto a natureza das despesas com "Afretamento de Aeronaves e Embarcações" e "Viabilização de mão de obra" informamos que as despesas destacadas na intimação, por se tratarem de contratos de desenvolvimento contínuo, ostentam a mesma natureza daquelas identificadas nos anos de 2017/2018, sendo elas representadas por despesas nacionais, inclusive naquilo que diz respeito ao afretamento de aeronaves e embarcações indicadas na intimação em tela, conforme revelam e provam os contratos que serão apresentados, razão pela qual suportam a tributação do PIS e da COFINS, fato a autorizar que funcionem como base para o cálculo do crédito. (g.n.)

Indo além, considerando que sem a assunção das despesas em tela não há que se falar em exploração e transporte de petróleo em águas marítimas(principalmente), mostram-se

presentes a essencialidade e relevância exigidas pela decisão firmada em sede de repetitivo pelo STJ perante o RESP 1221170(Tema 779): 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, 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".

No que tange aos contratos de afretamento de embarcações, consta à fl. 5368 do Relatório Fiscal que dizem respeito a: (a) "70000110 - Operação de Embarcações – PETROBRAS"; "70001400 - Afretamento embarc.p/matéria prima prod.". Compulsando os autos, verifica-se que o objeto dos referidos contratos é a utilização de embarcações em áreas em que a Recorrente explora a produção de petróleo:

Contrato 01:

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

- 1.1. Constitui objeto do presente CONTRATO, o afretamento, por período, pela FRETADORA à PETROBRAS, da EMBARCAÇÃO **TBN2 CBO PSV 3000**, do tipo **PSV 3000**, descrita nos ANEXOS III e III-A deste CONTRATO.
- 1.2. A EMBARCAÇÃO será utilizada nas áreas em que a PETROBRAS for concessionária nos termos da Lei 9478/98, no âmbito da Exploração e Produção (E&P), para apoio às unidades de produção e de perfuração.
- 1.3. O afretamento objeto do presente CONTRATO está compreendido nos Programas Orçamentários - Área Marítima, durante a vigência do CONTRATO.

Contrato 02:

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

- 1.1. O presente CONTRATO tem por objeto o afretamento, por período, pela CONTRATADA à PETROBRAS, da EMBARCAÇÃO **UP AGUA MARINHA**, do tipo **PSV 4500**, armada e tripulada, descrita nos ANEXOS III e III-A deste CONTRATO.
- 1.2. A EMBARCAÇÃO será utilizada nas áreas em que a PETROBRAS for concessionária nos termos da Lei 9478/98, para apoio às unidades de produção e de perfuração.

Contrato 03:

- 1.1. Constitui objeto do presente CONTRATO, o afretamento, por período, pela FRETADORA à PETROBRAS, da EMBARCAÇÃO **TBN2 SAVEIROS PSV 4500**, do tipo **PSV 4500**, descrita nos ANEXOS III e III-A deste CONTRATO.
- 1.2. A EMBARCAÇÃO será utilizada nas áreas em que a PETROBRAS for concessionária nos termos da Lei 9478/98, no âmbito da Exploração e Produção (E&P), para apoio às unidades de produção e de perfuração.
- 1.3. O afretamento objeto do presente CONTRATO está compreendido nos Programas Orçamentários - Área Marítima, durante a vigência do CONTRATO.

Nessa conjuntura, conforme explanado no julgamento do Acórdão nº 3202-003.140, "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.”

Desse modo, 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.

Já no que se refere às aeronaves, também em sede recursal a Recorrente esclarece o que se segue:

(...) 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. (Grifou-se).

Em que pese 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, deve ser dado parcial provimento ao recurso voluntário nesse ponto, revertendo-se as glosas de despesas com afretamentos de embarcações, mas mantendo as glosas relativas ao afretamento de aeronaves.

g) Dispendios para viabilização de mão-de-obra – alimentação e hotelaria marítima

Consta no Relatório Fiscal que nos registros A170 da EFD-C, no PA 2018, constatou-se a tomada de créditos relativos a gastos com hotelaria marítima e alimentação. Averiguado durante o procedimento de fiscalização, que para os PA 01 e 02/2016, ouve a escrituração das mesmas despesas nos registros A170 (item “700000181 - Hotelaria marítima / terrestre - C/mat”) a fiscalização glosou os supramencionados dispêndios com base no disposto no Parecer Normativo Cosit 05, de 2018.

O Acórdão recorrido esclarece que ao analisar o Recurso Especial 1.221.170/PR o STJ concluiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, este identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal. Isto posto, a DRJ indeferiu o creditamento das despesas com hotelaria marítima e alimentação, consoante se extraí do trecho abaixo colacionado:

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

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

54. Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

Inconformada, a Recorrente relata que este Conselho já reconheceu a essencialidade e relevância da despesa tratada no presente tópico por ocasião do julgamento do Acórdão nº 3301-013.510, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Neste item, não assiste razão à Recorrente.

Cumpra registrar, que nos termos da IN- RFB nº 2121/22, que consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), as despesas que integram o presente tópico estão excluídas do conceito de insumo.

Nesse mesmo sentido, o supracitado Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 também veda o aproveitamento de despesas decorrentes alimentação e hotelaria.

Por fim, a tese da Recorrente não se sustenta pois no Recurso Especial 1.221.170/PR o STJ claramente determinou que a despesa ou serviço deve integrar o processo de produção para que seja classificada como insumo, o que não é o caso dos dispêndios em exame.

h) Dos créditos extemporâneos

Conforme apurado no item 5.5 do Relatório Fiscal, a fiscalização verificou o desconto de crédito das contribuições nos registros A170 e C170 da EFD-C relativamente a dispêndios incorridos em períodos anteriores ao da escrituração, com data de emissão de documentos fiscais nos anos de 2006, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, no que implica o aproveitamento de crédito extemporâneo.

Desse modo, considerando que a apropriação extemporânea de créditos exige a retificação da apuração para os períodos em que se constataram incorreções, de forma a trazer e demonstrar os efeitos destas retificações até o momento da apropriação, e considerando que a Recorrente não adotou o procedimento de correção, a fiscalização glosou as despesas computadas como crédito extemporâneo.

Nesse mesmo sentido foi a conclusão do Acórdão recorrido, senão vejamos:

De fato, não existe previsão legal que autorize o creditamento extemporâneo, assim entendido o reconhecimento do crédito, na escrita fiscal, em mês diverso daquele em que o mesmo se originou. O que está previsto na legislação é, apenas, o aproveitamento

extemporâneo de crédito apurado e não aproveitado no mês de sua competência. Senão, veja-se:

Leis nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003:

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

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

O dispositivo supratranscrito é claro e autoriza, apenas, que um crédito apurado e reconhecido no mês de sua competência possa ser aproveitado em meses subseqüentes, caso não seja utilizado em sua competência originária.

Com efeito, para a DRJ, 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.

Assim, só seria 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 (DCTF, 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.

Face ao acima exposto, o Acórdão recorrido manteve a glosa.

Irresignada, na peça recursal a Recorrente enumera diversos acórdãos favoráveis a possibilidade de aproveitamento dos créditos extemporâneos ainda que não tenha havido a retificação das obrigações acessórias correspondentes e pleiteia a reforma da decisão recorrida.

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.

Portanto, a aplicação da Súmula nº 231 inviabiliza a tomada de créditos extemporâneos no caso em tela, que mesmo se tratando de EFD-Contribuições, obrigação acessória que sucedeu a DACON, atrai a aplicação cogente da supracitada Súmula Carf.

Além deste ponto, a Recorrente afirma a existência de erro na apuração dos créditos extemporâneos, uma vez que, ao analisar a relação dos créditos glosados, verificou-se que há créditos que não se enquadram no conceito de extemporâneos, por corresponderem a aquisições e serviços tomados no próprio período de apuração dos créditos.

Todavia, não assiste razão à Recorrente, pois conforme reconhecido pela própria “cumpre destacar que há erro no registro das datas de emissão de algumas notas fiscais, o que bem provam as suas respectivas cópias apresentadas (fls. 11.539, 11.540, 11.875 e 11.876), podendo ser decorrente de um erro de sistema.” “independentemente do mérito suscitado.”

Desta forma, face a ausência de certeza e liquidez dos créditos pleiteados não há reforma a ser feita no Acórdão recorrido.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto para rejeitar as preliminares de nulidade de omissão do Acórdão recorrido, de cerceamento do direito de defesa e de homologação tácita da obrigação tributária (decadência); e no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas com (i) afretamentos de embarcações e (ii) 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

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**

Em que pese o bem fundamentado voto da Ilustre Relatora, ousou divergir quanto à possibilidade de apuração de crédito da Contribuição de COFINS em relação às despesas com serviço de hotelaria marítima, pelas razões que passo a expor.

A autoridade fiscal glosou créditos denominados “*hotelaria marítima e alimentação*”, escrituradas no Registro F100 (Prestadores: CIS Brasil Ltda (03.389.993/0001-23), Alternativa Macaense Serviços de Hotelaria Ltda (08.353.192/0001-21) e LC Administração de Restaurantes Ltda (60.691.250/0047-20)) da EFD-Contribuições transmitida pela recorrente relativa ao PA 12/2016, por entender que se trata de despesas com serviços para viabilização de mão-de-obra, de maneira que não se caracterizam como insumo, com base no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018.

Por sua vez, a recorrente alega que, em decorrência da localização geográfica da atividade de produção de óleo e gás – no caso, alto mar - tais serviços são essenciais e sua falta inviabilizaria a produção, pois não seria viável manter sua força de trabalho embarcada nas plataformas. Afirma em sua Manifestação de Inconformidade que as despesas cujo crédito foi glosado:

[...] são essenciais à atividade empresarial, uma vez que tais atividades são prestadas em alto-mar, sob o regime de embarques, em que a força de trabalho não tem acesso, por conta própria, à comida e às demais condições necessárias à sobrevivência, o que deve ser, obrigatoriamente, garantido e fornecido pela empresa.

A decisão recorrida, em que pese tenha reconhecido a obrigatoriedade legal de a ora recorrente fornecer alimentação e alojamento aos seus funcionários embarcados, adotou uma interpretação restritiva e manteve a glosa sob o fundamento de que “*o serviço de fornecimento de alimentação e alojamento não integra o processo de produção*”.

Da mesma forma que o Despacho Decisório e o acórdão recorrido, a i. relatora entendeu que tais despesas não se subsomem ao conceito de insumo.

Dirijo da r. posição por entender que assiste razão à recorrente.

Trata-se de despesas relativas à prestação de serviços de hotelaria e fornecimento de alimentação em plataformas situadas em alto-mar, a distâncias de até 200 milhas náuticas da costa, nas quais a recorrente exerce atividade de produção de petróleo.

O regime de trabalho empregados embarcados é disciplinado pela Lei nº 5.811/1972, a qual, em seus arts. 3º e 4º, estabelece a obrigatoriedade de fornecimento de alimentação e de alojamento.

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

[...]

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

[...]

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

I - Alojamento coletivo gratuito e adequado ao seu descanso e higiene;

Embora, em regra, os gastos com viabilização de mão de obra, como alimentação e hospedagem, não sejam considerados insumos, a caracterização destes decorre de uma análise casuística, em que não se pode abstrair circunstâncias fáticas específicas.

A alimentação e o alojamento são itens de subsistência de qualquer ser humano, de maneira que sua privação impede a continuidade da vida e a execução de atividades laborativas em qualquer circunstância.

No caso dos autos, a atividade produtiva da recorrente desenvolve-se em local remoto - alto-mar -, onde os empregados não dispõem de meios para obtenção autônoma de alimentação e abrigo. Além da essencialidade patente, o fornecimento de tais itens é dever legal da recorrente.

Nessas condições, a contratação dos serviços de alimentação e alojamento revela-se indispensável à manutenção da atividade produtiva de petróleo em plataformas marítimas, pois sua supressão inviabilizaria a permanência dos trabalhadores no local de produção, o que evidencia sua essencialidade para essa específica atividade produtiva.

Nesse sentido, inclusive, já decidiu esse colegiado no acórdão 3202-003.165, de relatoria da Conselheira Onízia de Miranda de Aguiar Pignataro, assim ementado.

Acórdão 3202-003.165, de 09/12/2025, Rel. Cons. Onízia de Miranda Aguiar Pignataro

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/08/2006 a 31/08/2006

[...]

PIS. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO E HOTELARIA EM PLATAFORMAS MARÍTIMAS. ESSENCIALIDADE. DIREITO AO CRÉDITO.

Os gastos com alimentação, hotelaria e alojamento de trabalhadores alocados em plataformas marítimas configuram insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS, haja vista constituírem condições indispensáveis ao exercício das atividades de exploração e produção de petróleo. Reconhecida a essencialidade e a vinculação direta desses dispêndios ao processo produtivo, impõe-se a reversão das glosas efetuadas.

[...]

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas relativas às despesas com serviços de hotelaria marítima e alimentação tomados de CIS Brasil Ltda (03.389.993/0001-23), Alternativa Macaense Serviços de Hotelaria Ltda(08.353.192/0001-21) e LC Administração de Restaurantes Ltda (60.691.250/0047-20) no período 12/2016.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**

Inobstante o bem fundamentado voto da i. Conselheira Relatora, **acompanho** a também bem fundamentada divergência apresentada pelo Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, no sentido de **reverter** as glosas dos créditos denominados “*hotelaria marítima e alimentação*”, escrituradas no Registro F100 (Prestadores: CIS Brasil Ltda (03.389.993/0001-23), Alternativa Macaense Serviços de Hotelaria Ltda (08.353.192/0001-21) e LC Administração de Restaurantes Ltda (60.691.250/0047-20)) da EFD-Contribuições transmitida pela Recorrente relativa ao PA 12/2016.

Apresento, ainda, divergência ao voto da i. Conselheira Relatora no que se refere às glosas dos créditos extemporâneos, nos termos que seguem.

Consoante se depreende do item 5.5 do Relatório Fiscal, a Autoridade Fiscal verificou o desconto de créditos extemporâneos das contribuições nos registros A170 e C170 da EFD-C, por se referirem a dispêndios incorridos em períodos anteriores ao da escrituração.

A Autoridade Fiscal se posicionou no sentido de que a apropriação extemporânea de créditos exige a retificação da apuração para os períodos em que se constatarem incorreções, de forma a trazer e demonstrar os efeitos destas retificações até o momento da apropriação, entendimento este encampado pelo acórdão recorrido.

Considerando que a Recorrente não adotou o procedimento de retificação das obrigações acessórias, a Autoridade Fiscal glosou as despesas computadas como créditos extemporâneos.

Oportuno reproduzir o seguinte trecho do Relatório Fiscal:

Portanto, **pelo simples fato de referirem-se a períodos de apuração pretéritos ao da escrituração das contribuições, lançados diretamente em meses subsequentes, tais créditos carecem de amparo legal para o seu aproveitamento.**

Alguns desses créditos, glosados por extemporaneidade, também não se sustentam por outros fundamentos, haja vista lastrearem-se em despesas portuárias (v. item 5.2) e de hotelaria marítima (v. item 5.4), também objeto de glosa, conforme os Demonstrativos B e D, citados.

O Demonstrativo E relaciona os valores glosados por extemporaneidade, segregando os que já foram objeto de glosa por outros fundamentos, com a seguinte totalização:

PA	Registros	Há Outra Glosa?	Valor da Operação	Valor do PIS/Pasep	Valor da COFINS
12/2016	A170	SIM	2.756.275,41	45.478,55	209.476,89
12/2016	A170	NÃO	242.724.274,96	4.004.950,61	18.447.044,73
12/2016	C170	NÃO	3.230,59	53,31	245,52
TOTAL			245.483.780,96	4.050.482,47	18.656.767,14

Em seu voto, a i. Conselheira Relatoria entende pela aplicação da recente Súmula CARF nº 231 ao caso concreto, firmando o entendimento de que *“a aplicação da Súmula nº 231 inviabiliza a tomada de créditos extemporâneos no caso em tela, que mesmo se tratando de EFD-Contribuições, obrigação acessória que sucedeu a DACON, atrai a aplicação cogente da supracitada Súmula Carf.”* (g.n.)

Conforme já me manifestei em outros julgamentos, ao contrário do posicionamento adotado pela i. Conselheira Relatora, entendo pela ausência de obrigatoriedade da aplicação da referida súmula quando se trata da necessidade – ou não – de retificação da EFD – Contribuições, sendo a sua obrigatoriedade expressa no que se refere aos períodos nos quais seria devida a retificação de DACON.

Para sustentar o meu posicionamento e afastar eventual descumprimento regimental, revela-se imprescindível apresentar o necessário *distinguishing* para não aplicar a Súmula CARF nº 231, abaixo reproduzida:

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.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Como se depreende do texto acima reproduzido, a Súmula CARF nº 231 somente apresenta como condicionante absoluta para a validade do direito ao crédito extemporâneo da Contribuição para o PIS e da Cofins a retificação de declarações **à época em que as contribuições eram informadas no DACON.**

Analisando os acórdãos precedentes, cujas ementas seguem abaixo reproduzidas, confirma-se que se trata da exigência de retificação das informações em DACON (e não EFD-Contribuições):

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

Ano-calendário: 2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INCLUSÃO DE VALORES DE OUTRO TRIMESTRE-CALENDÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Cada pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre-calendário, de modo que devem ser excluídos os valores estranhos ao trimestre de que se quer o ressarcimento.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

O frete na aquisição de insumos gera direito ao crédito.

(Processo nº 12965.000012/2007-08; Acórdão nº 9303-011780; sessão de 18/08/2021) (grifei)

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

(Processo nº 11080.725590/2010-31; Acórdão nº 9303-013263; sessão de 13/04/2022) (grifei)

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos

trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

CRÉDITOS. INSUMOS. NATUREZA. MATERIAIS DE LIMPEZA.

Ao materiais de limpeza aplicados no processo que ocorre no ambiente de produção, onde se faz a assepsia dos caminhos que o produto percorre, guardam relação de essencialidade e relevância ao processo fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, devendo-se reconhecer a natureza de insumos.

(Processo nº 10410.720523/2011-69; Acórdão nº 9303-014081; sessão de 20/06/2023) (grifamos)

No presente caso, a parcela da glosa dos créditos apropriados extemporaneamente, que tem como justificativa a ausência de retificação das informações na **EFD – Contribuições**, não atrai a aplicação obrigatória da Súmula CARF nº 231.

Salienta-se a existência de julgamentos precedentes em que se discutiu a obrigatoriedade da aplicação da referida súmula quando se trata da necessidade – ou não – de retificação da EFD – Contribuições, resultando em *distinguishing* para afastar a sua aplicação. Nesse sentido, cita-se a Resolução nº 3101-000.651, cujo trecho abaixo se transcreve:

No meu convencimento, é direito da Recorrente se apropriar de seus créditos extemporaneamente, independentemente de se retificar as obrigações acessórias (EFDs Contribuições) dos períodos dos créditos, o que é expressamente permitido pelos artigos 3ºs, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Da análise do acórdão da DRJ, tal qual reclama a Recorrente, de fato, não houve a análise da documentação juntada aos autos a fim de se verificar a natureza dos créditos para fins de se verificar se seriam insumos essenciais e relevantes à sua atividade, mas tão somente a negativa ao direito ao crédito em razão da não retificação das declarações.

Não ignoro a existência da aprovação da Súmula 231, publicada em 16/09/2025, que determina que 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”. Todavia, a meu ver, a Súmula não se aplica ao presente caso, já que que a controvérsia envolve a “EFD-Contribuições”.

Supero, assim, a necessidade de retificação das declarações do período de apuração do crédito extemporâneo pretendido e, como consequência, entendo necessária a análise da i. Fiscalização do documento n.º 09 e documento n.º 10 da Impugnação, juntados, respectivamente, às fls. 1.804/1924 e 1927.

(Processo nº 13136.720576/2023-06; Resolução nº 3101-000.618; Conselheira Relatora Laura Baptista Borges; unanimidade; sessão de 17/09/2025) (grifei)

Isso posto, estando suficientemente demonstrado e fundamentado o *distinguishing* à Súmula CARF nº 231 no caso em análise, entendo pela ausência de obrigatoriedade da sua aplicação para decidir a controvérsia no tocante à parcela de glosa dos créditos apropriados extemporaneamente que tem como justificativa a ausência de retificação das informações na EFD – Contribuições.

Pois bem.

O artigo 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003 admite que o crédito não aproveitado em determinado mês o seja nos meses subsequentes:

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

(...)

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

Portanto, em respeito ao comando legal, entendo que não se pode negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em deveres instrumentais e formais, qual seja, a retificação da EFD Contribuições.

Nos termos do trecho acima reproduzido do Relatório Fiscal, temos que, dentre os créditos glosados por extemporaneidade, há créditos que também foram glosados por outros fundamentos, quais sejam: (i) lastreados em despesas portuárias; e (ii) lastreados em despesas com hotelaria marítima.

E, ainda há - conforme indicado no Demonstrativo E, acima reproduzido – créditos glosados por extemporaneidade exclusivamente pela ausência de retificação de obrigações acessórias. Em relação às glosas em que a ausência de retificação de EFD-Contribuições foi a única motivação da Autoridade Fiscal, entendo pela sua reversão.

No tocante às glosas de créditos extemporâneos fundamentadas também por estarem lastreadas em despesas com hotelaria marítima, considerando o meu entendimento pela reversão também das glosas desta natureza, entendo, por coerência, que as glosas de créditos extemporâneos fundamentadas em despesas de hotelaria marítima e ausência de retificação de EFD-Contribuições devem ser revertidas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

A Relatora entendeu que o serviço de transporte de gás natural, sob a cláusula *ship or pay*, seja como insumo, seja como frete na operação de venda, preenche os requisitos para que as despesas permitam o creditamento das contribuições não cumulativas.

Por possuir entendimento divergente, do que apresento este voto.

DO CONTRATO DO TIPO “SHIP OR PAY”

Constata a autoridade fiscal que foram adquiridos como insumo os serviços escriturados no Registro F100 da EFD-Contribuições e descritos como “Transp.prod.terminais/dutos SHIP or PAY”.

Explica a fiscalização que o referido contrato consiste na obrigação de pagamento de um valor mínimo pelo contratante, ainda que na entrega efetiva do bem o produto ou o serviço não se concretize ou venha a se concretizar em valor inferior ao mínimo estipulado. Deste modo, há um encargo pela capacidade não utilizada, decorrente desta modalidade contratual.

Conclui, portanto, que não haveria previsão, nas leis de regência das contribuições, para tomada de crédito sobre a parcela não utilizada. Nesse sentido:

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 instância de piso validou o entendimento da fiscalização, concluindo pela manutenção das glosas, com a seguinte conclusão:

No presente caso, a fiscalização não aceita o SoP como parcela inseparável do transporte (frete), excluído também a possibilidade prevista no inciso IX do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

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

(...)

IX – armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

Em outras palavras, a necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor

tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados, e esse não é o caso das despesas do contribuinte aqui tratadas, por não se tratar de insumo.

(...)

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.

A recorrente defende a possibilidade de crédito por se tratar de remuneração pela disponibilidade da estrutura do gasoduto, bem como entende se tratar de insumo, uma vez que viabilizam o escoamento da produção do gás natural e decorrem de exigência estabelecida em norma da Agência Nacional do Petróleo.

Pois bem.

A classificação da despesa em comento não se pode dar pela caracterização de insumo. Isso porque, conforme a própria recorrente esclarece, “o chamado SoP constitui uma parcela do preço pago pela recorrente para transportar o gás natural produzido”. A partir dessa definição, resta claro que não se trata de insumo, já que o art. 3º, II, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03 expressamente estabelece que insumo são os bens e os serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Logo, por se tratar de despesa afeita ao transporte do gás produzido, restaria enquadrá-lo nos arts. 3º, IX, e 15, II, da Lei nº 10.833/03, assim, a questão resta na classificação de frete na operação de venda.

Nessa linha, conforme constatou a autoridade fiscal, há parcela não utilizada a partir da contratação sob a modalidade SoP e, para esta parcela, entendo que a legislação não permite o creditamento. Chega-se nesta conclusão a partir da análise de outro dispositivo, o art. 3º, III. Explico:

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

(...)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A legislação, a despeito de todas as críticas, busca permitir o crédito para as despesas estritamente vinculadas ao processo produtivo, permitindo o crédito para a energia consumida, apartando-a da energia contratada. De modo a retratar bem a diferenciação, apoio-me no Acórdão nº 9303-014.155, de relatoria da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, utilizado como precedente para a Súmula CARF nº 224:

O art. 2º, inciso XXI, da Resolução nº 414/2010, da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) conceituava demanda contratada como sendo a demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que devia ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW):

XXI - demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW).

No mesmo sentido, o art. 2º, inciso XII, a Resolução Normativa ANEEL nº 1.000/2021, que revogou a Resolução nº 414/2010:

XII - demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora no ponto de conexão, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, em kW (quilowatts);

A partir desse conceito, verifica-se que a demanda contratada representa energia elétrica que pode não circular efetivamente para o estabelecimento consumidor, que consta em contrato no qual a concessionária se obriga a disponibilizá-la continuamente. Assim, o pagamento garante a disponibilização de uma quantidade de demanda de energia pré-determinada, ou seja, a operação da empresa fica garantida em termos de energia.

Os valores pagos a título de **demanda contratada** e os valores pagos a título de **utilização do sistema de distribuição não são energia consumida**, mas sim o montante pago pelo usuário à concessionária para **deixar disponível a rede** (meio) para o consumo de energia elétrica.

Por sua vez, **a energia elétrica consumida** é a quantidade de kWh (quilowatt-hora) ou MWh (megawatt-hora) **efetivamente utilizada** em uma unidade consumidora em um determinado período de tempo. A energia elétrica consumida é aferida após a medição, que é processo realizado por equipamento que possibilita a quantificação e o registro de grandezas elétricas associadas ao consumo.

Em resumo, a principal diferença entre energia elétrica consumida e demandada está na natureza da medição: o consumo refere-se à quantidade total de energia

efetivamente utilizada em kWh ou MWh, enquanto a demanda diz respeito à potência máxima requerida em kW ou MW durante um determinado período de tempo.

Nesse sentido, concluiu a decisão que permitir o creditamento sobre a energia contratada seria autorizar a interpretação extensiva, que implique em alargamento das hipóteses de constituição do crédito das contribuições.

Portanto, a meu sentir, o raciocínio empregado aos gastos com energia contratada deve ser, analogamente, aplicado aos encargos de reserva de capacidade de transporte (SoP), diante disso, não há permissão para o creditamento do montante pago pelo usuário para deixar disponível o sistema de transporte do gás produzido, sendo permitido, apenas, o crédito sobre o transporte efetivamente realizado.

CONCLUSÃO

Com efeito, voto por manter as glosas efetuadas sobre os encargos de reserva de transporte (*ship or pay*) efetuados pela autoridade fiscal.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe