



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10768.003541/2010-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-006.247 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de novembro de 2018
Matéria Cofins
Recorrente SOG - OLEO E GAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008, 01/01/2009 a 31/03/2009, 01/07/2009 a 30/09/2009, 01/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial recurso voluntário para reconhecer o direito creditório de R\$ 305.129,24 de Cofins e R\$ 65.914,85 de PIS/Pasep para novembro/2008.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corinto Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de pedido de restituição de contribuições para o PIS/Pasep e Cofins retidas na fonte, relativas ao período do 4º trimestre de 2008, 1º trimestre de 2009, 3º trimestre de 2009 e 4º trimestre de 2009, cumulado com declaração de compensação.

O Relatório Fiscal (e-fls. 723 e ss) consignou as seguintes infrações no 1º trimestre de 2008, para o PIS:

a) Os valores pedidos de restituição para novembro e dezembro/2008 são inferiores à diferença entre os valores disponíveis para restituição nestes meses, calculados pela diferença entre DIRFs informadas pelas fontes pagadoras e preenchimento das linhas de retenção no DACON (linhas 19 e 20 das fichas 15B) de R\$ 113.572,47 (e-fl. 729), gerando infração de R\$ 92.710,56;

b) O valor de retenção informado no Dacon de outubro/2008 é superior às retenções informadas em DIRF no montante de R\$ 73.227,03, o que reduziria o valor disponível de retenção para R\$ 40.345,44 (206.283,03-92.710,56-73.227,03);

c) exclusão da base de bens para revenda informada no DACON de novembro/2008 de R\$ 6.013.132,70 (e-fl. 272), pelo fato de as linhas de compras de mercadorias na DIPJ 2009/2008 (e-fl. 30) estarem zeradas;

d) redução dos valores das linhas de "Serviços utilizados como insumo" no DACON de outubro novembro e dezembro/2008, proporcionalmente a 13,919%, 0,0298% e 14,700% de R\$ 42.968.512,41, por ser este valor o informado na DIPJ 2009/2008, linha 3- _ Serviços prestados por Pessoa Jurídica (e-fl. 30) como limite máximo para o desconto de créditos sobre serviços utilizados como insumos;

Considerando as exclusões de "c" e "d", os créditos descontados em novembro e dezembro superam os créditos disponíveis em R\$ 119.820,54, superando a restituição disponível de R\$ 113.572,47 em R\$ 6.248,07.

e) O saldo de créditos de meses anteriores informado na ficha 14, linha 01 do DACON de novembro/2008 de R\$ 301.071,12 (e-fl. 276) é superior ao informado de crédito remanescente da ficha 14, linha 14 do DACON de outubro/2008 de R\$ 207.130,51 (e-fl. 249), gerando divergência de R\$ 93.940,61.

Assim, tendo o pedido de restituição totalizado R\$ 206.283,03, porém, constatada infração de R\$ 92.710,56 (devido a insuficiência de disponibilidade de retenções DIRF - DACON), constatada infração de R\$ 119.820,54 (devido a créditos indevidamente descontados), totalizando R\$ 212.531,10, além de transposição de saldo de créditos anteriores a maior de outubro para novembro/2008 no valor de R\$ 93.940,61, o pedido de restituição de retenções de PIS relativo ao 4º trimestre de 2008 foi indeferido.

As mesmas infrações foram apuradas para a Cofins do 4º trimestre de 2008.

Para o 1º trimestre de 2009, além das infrações de insuficiência de disponibilidade de retenções (diferença entre DIRF - DACON passível de restituição) e de créditos indevidamente descontados em razão da consideração de serviços utilizados como insumos limitados ao valor de serviços prestados por pessoa jurídica informados na linha 34 da ficha 04A da DIPJ 2010/2009, foi apurada uma outra infração consistente em excluir os serviços utilizados como insumos, vinculados por rateio de receitas, às receitas cumulativas.

Assim, para o 1º trimestre de 2009, as receitas informadas no DACON como cumulativas (sujeitas à alíquota de 0,65% - linha 04 da ficha 07B) correspondiam a 49,713% do total de receitas de prestação de serviços informadas na linha 05 da ficha 06A da DIPJ 2010/2009 (e-fl. 71), o que implicaria em excluir da linha de "serviços utilizados como insumos" no DACON, os valores proporcionais, calculados sob o mesmo percentual, por rateio de créditos, às receitas cumulativas, no caso 49,713%. Aplicando este percentual de rateio sobre os serviços prestados por PJ na DIPJ de R\$ 18.038.560,88, resultaria em serviços vinculados a receitas cumulativas de R\$ 8.967.509,77, correspondentes a glosa de créditos de R\$ 147.963,91 (1,65% de 8.967.509,77).

Destarte, o pedido de restituição de PIS no valor de R\$ 136.876,20 encontrou óbice na infração de insuficiência de disponibilidade de retenção - diferença entre DIRF e DACON de R\$ 124.496,93 - resultando em montante indevido de R\$ 12.379,27; na infração de créditos descontados indevidamente por excesso de serviços utilizados como insumo no DACON quando comparado com o serviços prestado por pessoa jurídica na DIPJ, resultando em infração de R\$ 60.811,67; e, por fim, na infração de rateio de créditos vinculados a receitas cumulativas, que gerou glosa de R\$ 147.963,91. Portanto, as três glosas foram superiores ao direito creditório pleiteado.

A mesma metodologia foi aplicada à Cofins do 1º trimestre de 2009, resultando em indeferimento do direito creditório.

Para o 3º e 4º trimestres de 2009, a metodologia de apuração seguiu a sistemática acima, resultando no indeferimento de todo o direito creditório, ressalvando que para o 3º trimestre de 2009, não houve a infração de insuficiência de disponibilidade de retenção em razão da diferença entre DIRFs e DACON. Ao final, todo o direito creditório foi indeferido.

Em manifestação de inconformidade, a recorrente alegou inconsistência entre o valor não-homologado e as cartas de cobrança; divergência entre os períodos de apuração constantes nas cartas de cobrança - 08/08/1980 - e os períodos objeto das compensações; os serviços utilizados como insumos foram utilizados exclusivamente na execução de serviços sujeitos à não-cumulatividade e os créditos relativos ao fornecimento de mercadorias referem-se a mercadorias sujeitas à não-cumulatividade; que faz parte de consórcios para realização de empreendimentos, os quais não possuem personalidade jurídica, cabendo às consorciadas responderem pelos tributos devidos na proporção de suas participações no empreendimento; que retificou as DIPJs dos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010 e providenciaria as retificações dos DACONs; que possui direito à recuperação dos créditos decorrentes de retenções na fonte, bem como dos créditos da não-cumulatividade em relação aos bens adquiridos para revenda e aos bens e serviços utilizados como insumos.

Em aditamento à manifestação de inconformidade, a recorrente juntou parte do Livro Razão e planilha de correlação entre as linhas de custos e despesas da DIPJ com o Livro Razão, que esclarecem o direito creditório relativo

A Décima Quarta Turma da DRJ em Ribeirão Preto proferiu o Acórdão nº 14-49.162, nos termos da seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008, 01/01/2009 a 31/03/2009, 01/07/2009 a 30/09/2009, 01/10/2009 a 31/12/2009

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de manifestação de inconformidade tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente contestadas consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS NÃO CONSIDERADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008, 01/01/2009 a 31/03/2009, 01/07/2009 a 30/09/2009, 01/10/2009 a 31/12/2009

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de manifestação de inconformidade tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente contestadas consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS NÃO CONSIDERADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram créditos no regime da não-cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A DRJ considerou não impugnada a matéria relativa à infração de insuficiência de disponibilidade de retenção (diferença entre DIRF e DACON inferior ao pedido de restituição pleiteado) e manteve o despacho decisório quanto à glosa de créditos da não-cumulatividade.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, pugnando o seguinte:

1. Refuta a decisão da DRJ em considerar não impugnada a divergência entre os valores apontados entre a DIRF e o DACON;
2. A aplicação do princípio da verdade material para se averiguar o que ocorreu no plano fático;

3. A efetiva e concreta impugnação dos valores de retenção, mediante a solicitação de retificação dos Dacon e apresentação de documentos hábeis e idôneos;

4. Que utilizou valores retidos de meses anteriores e utilizou tais valores para deduzir o PIS e Cofins devidos nos meses objeto do pedido e que não haveria questionamento quanto à utilização de valores superiores aos declarados em DIRF. Para comprovar, anexou demonstrativos com a composição da retenção na fonte por mês e os razões contábeis;

5. Que a DRJ desconsiderou a detalhada análise da documentação que comprovaria a apuração dos créditos de PIS e Cofins, juntada antes do julgamento da manifestação de inconformidade;

6. Que a diferença entre o crédito apontado no Dacon e a DIPJ não se resume à linha 34 da ficha 04A da DIPJ;

7. Que o termo "insumos" deve abranger todas as despesas e custos necessários à consecução do objetivo social da recorrente;

8. Que os serviços tomados de terceiros, despesas de viagens e locomoção, de transportes de mercadorias, gastos postais, material de escritório, telefone, internet, créditos contabilizados no centro custo de administração, serviços que não executados, impossibilitariam a obtenção da receita tributável e que todas as despesas administrativas mencionadas são necessárias ao cumprimento de suas obrigações contratuais;

9. Que tomou crédito sobre serviços de engenharia, tecnologia, desenhos e projetos, consultoria em projetos e montagens;

10. Que os serviços alocados na conta de SERVIÇOS TERCEIROS - PESSOA JURÍDICA se referem à Setal Engenharia relacionados com a atividade e projetos de exploração do objeto social da recorrente.

11. Que os serviços de apresentação de dados de DOCUMENTOS DE SEGURANÇA OPERACIONAL (DSO), auditoria e serviços especializados em geral são necessários à obtenção da receita;

12. A realização de diligência para comprovação do direito creditório, no caso de necessidade de eventual esclarecimento sobre as alegações deduzidas.

Os autos foram baixados em diligência para que se juntasse o documento de ciência do acórdão de manifestação de inconformidade, tendo sido os autos devolvidos com a informação de que a data de ciência teria sido 1º/08/2014, conforme informado pelo recorrente e por aplicação do princípio da boa-fé.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O recurso interposto atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Inicialmente, é necessário delimitar o litígio nos termos do artigo 16, III¹ do Decreto nº 70.235/1972, ou seja, verificar as infrações apontadas e os pontos de discordância impugnados.

O pedido da restituição efetuado pela recorrente detalhou os valores retidos (e-fls. 5/7), que demonstram que as retenções ocorreram no período de 07/11/2008 a 31/03/2009, 08/07/2009 a 29/12/2009, ou seja, retenções ocorridas no quarto trimestre de 2008, primeiro, terceiro e quarto trimestres de 2009.

A análise do Dacon e da DIPJ, resultou nas seguintes infrações: insuficiência de disponibilidade de retenções DIRF - DACON), exceto no 3º trimestre de 2009, exclusão de bens para revenda no 4º trimestre de 2008, glosa de serviços utilizados como insumo no montante que excedeu a linha de serviços prestados por pessoa jurídica informada na DIPJ, transposição de saldo de créditos anteriores a maior de outubro para novembro/2008, exclusão dos créditos de serviços utilizados como insumos vinculados a receitas cumulativas, nos 1º, 3º e 4º trimestres de 2009.

Em preliminar, a recorrente pugnou pela efetiva impugnação dos dados lançados em despacho decisório, em vista de a DRJ ter considerado não impugnada as diferenças entre os valores retidos na fonte informados no DACON e os constantes em DIRF, nos termos abaixo:

"Na manifestação de inconformidade interposta a contribuinte não contesta os valores que lhe foram consignados no Despacho Decisório decorrentes das divergências constatadas entre os valores das DIRF e Dacon, que de plano já indicaram a improcedência parcial do direito creditório pleiteado para o 4º trimestre de 2008, 1º trimestre de 2009, e 4º trimestre de 2009, conforme abaixo:

[...]

Observe-se que os esclarecimentos prestados pela interessada sobre sua condição de integrante de consórcios consistem alegações bastante genéricas, sem qualquer vinculação à motivação explicitada para o indeferimento do pedido.

Por outro lado, sem alegação ou prova ao contrário, não há como se cogitar da informação indevida em DIRF pelas fontes pagadoras. Assim, presume-se que houve observância da determinação legal de que nos pagamentos decorrentes das operações do consórcio sujeitos à retenção na fonte a retenção e o recolhimento foram efetuados em nome de cada pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento (art. 6º, Instrução Normativa nº 834, de 26 de março de 2008, vigente à época dos fatos).

¹ Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Portanto, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, consolida-se administrativamente a questão e opera-se em relação a ela a preclusão processual. Por conseguinte, deve-se proceder à imediata exigência do montante indevidamente compensado pela contribuinte."

De fato, em manifestação de inconformidade, a recorrente tece considerações acerca da figura de consórcio e que as retenções devem ser efetuadas em nome de cada pessoa jurídica consorciada e proporcionais à participação no empreendimento. Não houve uma alegação de que as diferenças apuradas no despacho decisório estavam incorretas. A juntada dos comprovantes de rendimentos e retenções em nada socorre a recorrente, pois a fiscalização considerou as retenções informadas em DIRF conforme e-fls. 715/716 e 719/720, sendo que a recorrente em nenhum momento questionou tais valores na manifestação de inconformidade ou na petição de aditamento. Já a abordagem das disposições relativas à existência dos consórcios também não possui qualquer vínculo com as infrações detectadas e nem sequer foram reiteradas em recurso voluntário.

Porém, em recurso voluntário, inova em suas alegações, deduzindo que as retenções seriam sobras de períodos anteriores, o que não fora alegado em manifestação de inconformidade. Portanto, correta a preclusão processual declarada na decisão recorrida, razão pela qual não conheço das alegações em relação às sobras de retenção de meses anteriores. Ressalto, ainda, que o princípio da verdade material pode relativizar o momento de apresentação da prova documental, mas não afasta a preclusão quanto à impugnação da matéria.

Quanto à falta de apreciação dos documentos comprobatórios dos créditos da não-cumulatividade juntados posteriormente à manifestação de inconformidade, razão não assiste à recorrente, pois a DRJ não aplicou a preclusão processual em relação a tais documentos, mas, ao contrário, deles conheceu e os apreciou, conforme excertos abaixo:

"Para que não se alegue cerceamento de direito de defesa, nem ofensa ao princípio da verdade material, conheço dos documentos apresentados como integrantes da manifestação originalmente interposta.

Cumprе ressaltar, no que tange à retificação da DIPJ procedida após a ciência da interessada do Despacho Decisório destes autos, que tal, por si só, não pode neste momento processual ser tomada como prova. Assim, na hipótese de informação incorreta na declaração anteriormente prestada, cumpre à interessada apresentar documentos com força probatória superior a mera declaração – o que parece ter ela pretendido mediante a documentação que anexou às fls. 992/2041. O mesmo vale para eventual Dacon retificador que a contribuinte tenha apresentado após a decisão.

Antes de passar à análise das glosas efetuadas pela DRF aos créditos sobre insumo registrados nos Dacon em relação a cada trimestre, importante consignar o tratamento legal do tema.

[...]

Veja-se, não reconhecer determinado desembolso com tendo a natureza de insumo, não implica negar ao dispêndio o caráter de

sua necessidade na atividade societária ou mesmo de sua imprescindibilidade no processo de fabricação dos produtos ou de prestação dos serviços. Atribuir o rótulo de insumo a determinado bem ou serviço significa entender que além de necessários à obtenção das receitas tais bens ou serviços tem um vínculo mais imediato com a atividade fim da empresa, como define a legislação.

[...]

Assim, somente serão passíveis de geração de créditos da não cumulatividade aqueles gastos com rubricas que se caracterizem como insumos (na acepção legal acima descrita) à luz da prestação dos serviços e vendas de mercadorias praticadas pela interessada.

Feitas essas considerações, passa-se à análise das glosas dos créditos, e respectivos reflexos no valor do crédito pleiteado.

[...]

Na referida planilha a contribuinte detalha quais os bens e serviços que entende serem passíveis de geração de créditos da sistemática da não cumulatividade, indicando a ficha da DIPJ que foram/deveriam ter sido informados, bem como apontando a respectiva conta contábil. Exemplos das rubricas de maiores valores estão assim indicadas:

SERV TERCEIRO PJ-GERENC. NÃO PERMAN, SERV TERCEIRO PJ- LINHA PERMAN;SERV TERCEIRO PJ-GERENC. PERMAN; SERVIÇO TERCEIROS – PESSOA JURÍDICA, SERVIÇO TERCEIROS – PESSOA JÚRI; SERVIÇO TERCEIROS PJ – CONSULTORIA;SERVIÇO TERCEIROS PJ – LINHA; DESPESAS DE VIAGEM; SEGUROS. Outras rubricas com valores registrados para o período: MATERIAL DE CONSUMO, MATERIAL P/ PROTEÇÃO PESSOAL, GASES EM GERAL, SUB-CONTRATOS DE PAISAGISMO DEM, SERVIÇOS DE INFORMÁTICA, COMUNICAÇÃO E GASTOS POSTAIS, SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS E DE AUDITORI, TELEFONE, MATERIAL DE ESCRITÓRIO, SERVIÇOS COM OCUPAÇÃO DE IMÓVEL, LEASING, DESPESAS DE DEPRECIÇÃO, DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, ALUGUEL DE IMÓVEIS, ÁGUA E ESGOTO, etc.

Ora, à luz das considerações antes efetuadas acerca do conceito de insumo na geração de créditos do regime não cumulativo, e dos serviços prestados pela interessada, fica claro que nem todos as rubricas são passíveis de geração de créditos da não cumulatividade.

Com efeito, não geram créditos da não cumulatividade os gastos com material de proteção pessoal, paisagismo, informática, telefone, água e esgoto, leasing, viagens, comunicação e postagens, seguros e serviços advocatícios. Ainda, mesmo quanto às diversas rubricas designadas como SERV TERCEIRO

ou SERVIÇO TERCEIROS, somente com exame mais apurado é que se poderia verificar se todos efetivamente se caracterizam como insumos – o que não foi demonstrado pela manifestante nestes autos.

Diga-se ainda que, embora não consistam insumos, algumas despesas tem previsão legal de creditamento, tais como aluguéis, energia elétrica e depreciação. Para essas, há campos específicos para informação no própria ficha de apuração de créditos do Dacon, o que foi feito pela interessada. Dessa forma, ela não poderia pretender considerar tais dispêndios novamente no campo dos serviços utilizados como insumos daquele demonstrativo."

Constata-se que o colegiado *a quo* apreciou efetivamente os documentos e as planilhas juntadas, posteriormente, pela recorrente, porém, negou provimento à manifestação em razão do conceito restritivo de insumos adotado, conforme definido nas instruções normativas da RFB, às quais se vincula a DRJ, não cabendo outra interpretação a ser dada por aquele colegiado.

Afasto, portanto, a preliminar arguida.

No mérito, a recorrente pugnou pelo conceito amplo de insumos na legislação das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, no regime não-cumulativo, como sendo todos os custos e despesas necessários à consecução de seu objetivo social, discorrendo sobre os diversos insumos aplicados para sua consecução. Ao final, pediu, subsidiariamente, a realização de diligência

Passo à análise da glosa dos créditos da não-cumulatividade.

A autoridade fiscal glosou os créditos em razão da limitação dos mesmos aos serviços prestados por pessoa jurídica, informados como custos dos serviços prestados, na linha 34 da ficha 04A da DIPJ, bem como em razão do rateio sobre custos comuns, de modo a serem excluídos os custos vinculados às receitas cumulativas.

Por sua vez, a recorrente alegou ter cometido erro de preenchimento na DIPJ, procedendo à sua retificação, além de explicitar a composição dos valores informados no Dacon e juntar cópias do Livro Razão, pugnando ainda pelo conceito amplo de insumo, equivalente a todos os custos e despesas necessários à obtenção da receita.

Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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

III - (VETADO)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - 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)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na

*prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
(Vigência)*

Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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

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)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

Helena Costa: O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina

"Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento

estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.*

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

*Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.*

*Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".*

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

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

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, 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 mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. *Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:*

“(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 Lei nº 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.

65. *Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.*

66. *O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).*

67. *Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.*

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V

Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI nº 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.

Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar

créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva, seja por imposição legal.

A partir das considerações acima, afastou a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos das contribuições. Assim, despesas operacionais, como as administrativas e de vendas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR.

Passo, assim, a analisar as rubricas especificamente detalhadas pela recorrente às e-fls. 992, 1456 e 1533, destacando, primeiramente, o objeto social da recorrente, conforme artigo 3º de seu Estatuto Social:

Artigo 3º - A sociedade tem por objeto as seguintes atividades, que poderão ser exercidas em território nacional ou no exterior:

a) prestação de serviços de engenharia e a elaboração de projetos relacionadas à exploração e refino de petróleo e gás, construção, manutenção e operação de plataformas marítimas (offshore) de petróleo e gás, bem como destinados à indústria petroquímica;

b) a comercialização, importação, exportação, inspeção, diligenciamento e revenda, em nome próprio ou através de terceiros, de equipamentos, máquinas e materiais relacionados à exploração e refino de petróleo e gás, e à construção, manutenção e operação de plataformas marítimas de petróleo e gás;

c) a construção, manutenção e reparo de plataformas marítimas de petróleo e gás, e de unidades industriais para as atividades relacionadas à exploração e refino de petróleo e gás;

d) participação em outras sociedades como sócia ou acionista.

4º trimestre de 2008 - DIPJ 2009/2008

Para este trimestre, a fiscalização a glosa se refere aos meses de novembro e dezembro, restringindo-se aos serviços utilizados como insumos e bens para revenda, que a recorrente defendeu ter sido ali equivocadamente inserido, mas que, na realidade, trata-se também de serviços utilizados como insumos, conforme e-fl. 1456.

De plano, saliento que a fiscalização considerou, em princípio, toda a linha 30 da ficha 04A da DIPJ - Serviços Prestados por Pessoa Jurídica, correspondente a R\$ 42.968.512,41, pudesse se referir a insumos, montante que é superior ao considerado pela recorrente de R\$ 42.318.158,02, correspondentes à soma de R\$ 37.997.154,90 da e-fl. 992 com R\$ 4.321.003,12 da e-fl. 1456.

Assim, as contas 332301 - Transporte de Equipamentos Materiais, 334106 - Subcontratos civil, Paisagismo, Dem, 334124 - Serviços de Transporte e Mercadoria, 334132 -

Serviços de Informática, 334203-Serv Terceiro PJ-Generic Não Perman, 334204 - Serv Terceiro PJ - Linha Permanente, 334206 - Serv Terceiro PJ - Gerenc Permanente, 334207 - Serviço Terceiros - Pessoa Jurídica, 334208 - Licença de uso de software, 334209 - Treinamento Serviços de Terceiros PJ- Consult, 336302 - Reprodução não foram objeto de glosa pela fiscalização quanto à sua natureza.

Para novembro/2008, estas linhas não foram informadas como serviços utilizados como insumos, mas como bens para revenda, conforme e-fl. 1456. Adotando o critério da fiscalização, devem ser reconhecidos os créditos sobre os custos da linha 30 da ficha 04A - Serviços Prestados por Pessoa Jurídica, em princípio, as contas 334132, 334204, 334206, 334207, 334208 e 336302, que estão vinculadas à linha 30 da ficha 04A da DIPJ, no montante de R\$ 4.321.003,12, que correspondem a R\$ 71.296,55 de PIS e R\$ 328.396,23 de Cofins.

Portanto, em novembro/2008, as retenções disponíveis para restituição de PIS eram de R\$ 94.046,27 que diminuídas do crédito indevidamente descontado de R\$ 99.427,97, resultaria em saldo devedor de R\$ 5.381,70 para PIS. Para Cofins, a disponibilidade seria de R\$ 434.704,25 que diminuída do crédito indevido de R\$ 457.971,24, resultaria em saldo devedor de R\$ 23.266,99.

Destarte, a reversão das glosas geram direito a restituição de R\$ 305.129,24 de Cofins e R\$ 65.914,85 de PIS/Pasep para novembro/2008

Apenas despesas de alugueis de imóveis, conta 354101 foram informadas no DACON como serviços utilizados como insumos, tendo sido mantida uma parte pela fiscalização.

Quanto às demais contas, estão assim divididas em linhas da DIPJ:

Linha 26 da ficha 04A da DIPJ - Material Aplicado na Produção dos Serviços: contas 332602- Painéis de Instrumentação, 333401 - Combustíveis, Lubrificantes, lavagem, manutenção, 333403 - Material de consumo, 333405 - Material para Proteção Pessoal - EPI, 333407 - Gases em geral, 333503 - Instalação de rede de energia eletri.

Verifica-se que, pela descrição da DIPJ, poderiam estas contas ser consideradas como crédito de bens utilizados como insumos, pois corresponderiam a materiais aplicados na prestação de serviços. Na planilha de e-fls. 717, houve R\$ 1.820,74 informados no DACON de novembro/2008 e zero em dezembro/2008. Verifica-se, no caso, que apenas a conta 333401 - Combustíveis, Lubrificantes, lavagem, manutenção possuiu preenchimento de R\$ 435,70 em novembro (portanto inferior aos 1.820,74 já informados no Dacon) e 410,07 em dezembro/2008 que se referem a reembolso de despesas por serviços técnicos (Razão e-fl. 1011), podendo serem aceitos como serviços prestados por pessoa jurídica utilizados como insumos. Assim, em princípio, reconhecer-se-ia 410,07 para dezembro/2008, resultando em crédito revertido de PIS de R\$ 6,77 e Cofins de R\$ 31,16.

Porém, a restituição disponível para o PIS em dezembro/2008 era R\$ 19.526,20 (quadro 04 efl.729) que diminuído do crédito indevidamente descontado de R\$ 20.392,57, resultaria em saldo devedor de R\$ 866,37, sendo, pois a reversão insuficiente para deferimento de qualquer valor a ser restituído. O mesmo raciocínio aplica-se à Cofins.

Linha 39 da ficha 04A da DIPJ - Outros custos: contas 333501 - Todos Barracos Provisórios, 336101 - Despesas de Viagem, 336201 - telefones, telex, etc, 336301 - material de escritório, 336303 - comunicação e gastos postais, 336304 - material de informática, 336501 - seguros.

Estas rubricas não seriam passíveis de creditamento, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR. Neste ponto, a recorrente afirma que tais gastos são indispensáveis ao desenvolvimento de seu objeto social, causando, exemplificadamente, a impossibilidade de contatar clientes e fornecedores, emitir notas fiscais dos serviços prestados e conclui que as despesas administrativas são necessárias ao cumprimento das obrigações contratuais. Porém, embora configurem gastos gerais de fabricação, não se amoldam à definição de essencialidade e relevância, segundo a decisão do STJ.

Linha 29 da ficha 04A da DIPJ - Serviços Prestados por PF sem vínculo empregatício: contas 334211 - Serviços de Terceiros Pessoa Física

Tratam de serviços pagos a pessoas físicas, os quais não geram créditos da contribuição, nos termos do §2º, inciso I² do artigo 3 das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003

Já as despesas alegadas como inseridas na ficha 05A da DIPJ tratam de despesas operacionais e não custos da venda de serviços e foram assim discriminadas:

Linha 31 da ficha 05A da DIPJ - Bens de pequeno valor ou vida útil deduzidos como despesa: contas 342101: materiais de escritório, 346102 - despesas de viagem, 346103 - despesas de condução e locomoção, 346203 - telefone, 346303 - correio, malote e gastos postais, 346501 - seguros, 352101 - materiais de escritório, 352102 - material de consumo, 352103 - material de proteção pessoal, 352104 - material de informática, 354103 - leasing, 356101 - despesas de viagem, 356102 - despesas de condução e locomoção, 356202 - água e esgoto, 356203 - telefone, 356301 - comunicações, 356302 - despesas com reproduções, 356303 correio, malote e gastos postais, 356401 - manutenção, 356501 - seguros, 356201 - energia elétrica.

Linha 04 da ficha 05A da DIPJ - prestação de serviços por pessoa jurídica: contas 343101 - serv de terceiros - pessoa jurídica, 343102 - serv de terceiros PJ - consult, 343107 - serviços de terceiros - PJ linha, 353101 - serviços de terceiros - pessoa jurídica, 353102 - serviços de terceiros PJ - consult, 353104 - serviços de transportes, 353105 - serviços de informática, 353106 - serviços advocatícios e de auditoria, 353107 - serviços com ocupação de imóvel, 353108 - serviços terceiros PJ linha.

Linha 03 da ficha 05A da DIPJ - prestação de serviços por PF sem vínculo empregatício: contas 343106 - serviços advocatícios e de auditoria, 353103 - serviços de terceiros - pessoa física.

Linha 20 da ficha 05A da DIPJ - encargos de depreciação: contas 355101 - despesas de depreciação, 355102 - despesas de amortização.

Linha 16 da ficha 05A da DIPJ - alugueis: conta 354101 - aluguel de imóveis.

² § 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)

Em relação aos valores informados pertencentes à ficha 05A, destacam-se que estão informados como despesas operacionais e não custos. As descrições se referem a: materiais de escritório, material de proteção pessoal, material de informática, serviços de terceiros - pessoa jurídica, serviços de terceiros - consultoria, serviços terceiros linha, despesas de viagem, despesas de condução e locomoção, telefone, comunicações, despesas com reproduções, correio, malote, e gastos postais, material de consumo, serviços de informática, serviços terceiros pessoa física, serviços advocatícios e de auditoria, serviços com ocupação de imóvel, serviços de terceiros linha, leasing, despesas de depreciação, despesas com reproduções, manutenção, todas vinculadas à parte administrativa e não à prestação de serviços. A informação de que se tratam de despesas, por si só, já exclui os valores do conceito de insumo, cujo pressuposto é estar vinculado ao processo produtivo ou à prestação de serviços, seja por critério de essencialidade seja por relevância.

Observa-se que descrições similares constavam das contas contábeis inseridas no conceito de custo da prestação de serviços, revelando que, de fato, tais dispêndios são despesas operacionais administrativas e não ligadas efetivamente à prestação de serviços.

Destaca-se, ainda, que algumas contas como as relativas às depreciações, amortizações, energia elétrica e aluguéis não são considerados insumos, mas consistem em hipóteses autônomas de creditamento, com preenchimento em linhas específicas do DACON. Outras contas referem-se a pagamentos a pessoas físicas, cujo creditamento é vedado, conforme o disposto no §2º, inciso I do artigo 3º das Leis n 10.637/2002 e 10.833/2003.

1º, 3º e 4º Trimestres de 2009 - DIPJ 2010/2009

Além da glosa de serviços utilizados como insumo no excedente ao informado na linha de Serviços Prestados por Pessoa Jurídica na DIPJ - linha 34 da ficha 04A, houve também glosa proporcional aos créditos vinculados a receitas cumulativas, conforme as receitas informadas nos DACONs, rateio este não impugnado pela recorrente. Assim, em princípio, embora parte dos valores informados na linha 34 da ficha 04A foram vinculados a receitas cumulativas informadas nos DACONs.

Do mesmo modo demonstrado para o 4º trimestre de 2008, a recorrente discriminou as informações prestadas na DIPJ por contas contábeis, conforme e-fls. 1556/1557. Destarte, a fiscalização considerou, em princípio, toda a linha 34 da ficha 04A da DIPJ - Serviços Prestados por Pessoa Jurídica pudesse se referir a insumos.

Ocorre que a recorrente alternou a informação dos valores na DIPJ, ora informando em uma linha, ora em outra, conforme o trimestre. Assim, por exemplo, a conta 333401 foi informada ora na linha 34, ora na linha 30 - material aplicado na produção de serviços.

Assim, a análise ocorrerá em função das contas contábeis não inseridas na linha 34 em cada trimestre

1º trimestre de 2009:

As contas pleiteadas pela recorrente são:

Linha 30 da ficha 04A - Material Aplicado na Produção de Serviços: conta 333106 - bandeja, leito para cabos.

Verifica-se na planilha de e-fl. 721 que não houve prestação de informação na linha de bens utilizados como insumos, podendo tais valores serem considerados para gerarem créditos. Porém, aplicando o critério adotado pela fiscalização e não contestado pela recorrente quanto ao rateio de créditos, aplica-se sobre este valor o percentual de 50,287% como vinculado a receitas não-cumulativas (100% - 49,713%, considerado pela fiscalização como percentual vinculado a receitas cumulativas, conforme e-fl. 738) sobre a base de R\$ 3.564,82, o que resultaria em reversão de glosa de R\$ 1.792,64, correspondente a R\$ 295,79 de crédito revertido de PIS.

O valor disponível para restituição no mês de fevereiro era de R\$ 45.387,71 (quadro 10, e-fl. 736), diminuído da glosa de créditos limitados à linha 34 da ficha 04A da DIPJ de R\$ 15.481,97 (quadro 11 da e-fl. 736) e diminuído da glosa de 49,713% sobre 4.505.130,57 (valor considerado pela fiscalização como pertencente à linha 34 da ficha 04A no mês de fevereiro/2009) em razão de vinculação a receitas cumulativas, que resultou em glosa de R\$ 2.239.635,00 que multiplicado por 1,65%, resultaria em créditos glosados de R\$ 36.953,98 para PIS. Assim, do disponível para restituição de R\$ 45.387,71, restaria ainda um saldo devedor de R\$ 7.048,24 (45.387,71 - 15.481,97 - 36.953,98).

Deflui-se que a reversão de R\$ 295,79 não é suficiente para gerar saldo a restituir. O mesmo raciocínio se aplica à Cofins.

Linha 33 da ficha 04A da DIPJ - Serviços Prestados por PF sem Vínculo Empregatício: contas 334211 - Serviços de Terceiros Pessoa Física

Tratam de serviços pagos a pessoas físicas, os quais não geram créditos da contribuição, nos termos do §2º, inciso I³ do artigo 3 das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003

Linha 43 da ficha 04A da DIPJ - Outros custos: 336101 - Despesas de Viagem, 336201 - telefones, telex, etc, 336301 - material de escritório, 336302 - reprodução, 336303 - comunicação e gastos postais, 336304 - material de informática, 336501 - seguros.

Estas rubricas não seriam passíveis de creditamento, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR. Neste ponto, a recorrente afirma que tais gastos são indispensáveis ao desenvolvimento de seu objeto social, causando, exemplificadamente, a impossibilidade de contatar clientes e fornecedores, emitir notas fiscais dos serviços prestados e conclui que as despesas administrativas são necessárias ao cumprimento das obrigações contratuais. Porém, embora configurem gastos gerais de fabricação, não se amoldam à definição de essencialidade e relevância, segundo a decisão do STJ.

3º trimestre de 2009:

As contas pleiteadas pela recorrente são:

Linha 30 da ficha 04A - Material Aplicado na Produção de Serviços: conta 333401 - combust, lubrif, lavagem, manutenção

Verifica-se, porém, na planilha de e-fl. 1533, que não houve valores lançados para esta linha, não havendo crédito a ser analisado.

³ § 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)

Linha 33 da ficha 04A da DIPJ - Serviços Prestados por PF sem Vínculo Empregatício: contas 334211 - Serviços de Terceiros Pessoa Física

Tratam de serviços pagos a pessoas físicas, os quais não geram créditos da contribuição, nos termos do §2º, inciso I⁴ do artigo 3 das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003

Linha 43 da ficha 04A da DIPJ - Outros custos: 336201 - telefones, telex, etc, 336501 - seguros.

Estas rubricas não seriam passíveis de creditamento, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR. Neste ponto, a recorrente afirma que tais gastos são indispensáveis ao desenvolvimento de seu objeto social, causando, exemplificadamente, a impossibilidade de contatar clientes e fornecedores, emitir notas fiscais dos serviços prestados e conclui que as despesas administrativas são necessárias ao cumprimento das obrigações contratuais. Porém, embora configurem gastos gerais de fabricação, não se amoldam à definição de essencialidade e relevância, segundo a decisão do STJ.

4º trimestre de 2009:

As contas pleiteadas pela recorrente são:

Linha 33 da ficha 04A da DIPJ - Serviços Prestados por PF sem Vínculo Empregatício: contas 334211 - Serviços de Terceiros Pessoa Física

Tratam de serviços pagos a pessoas físicas, os quais não geram créditos da contribuição, nos termos do §2º, inciso I⁵ do artigo 3 das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003

Linha 43 da ficha 04A da DIPJ - Outros custos: 336201 - telefones, telex, etc, 336501 - seguros.

Estas rubricas não seriam passíveis de creditamento, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR. Neste ponto, a recorrente afirma que tais gastos são indispensáveis ao desenvolvimento de seu objeto social, causando, exemplificadamente, a impossibilidade de contatar clientes e fornecedores, emitir notas fiscais dos serviços prestados e conclui que as despesas administrativas são necessárias ao cumprimento das obrigações contratuais. Porém, embora configurem gastos gerais de fabricação, não se amoldam à definição de essencialidade e relevância, segundo a decisão do STJ.

As demais contas detalhadas no demonstrativo elaborado pela recorrente na e-fl. 1533 foram informadas na ficha 05A - Despesas Operacionais, nas linhas 03 - Prestação de Serviços por Pessoa Física, 04 - Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica, 14 - Demais Impostos, Taxas e Contrib., exceto IR e CSLL, 15 - Arrendamento Mercantil, 20 - Encargos de Depreciação, 32 - Outras Despesas Operacionais. Para estas contas valem as considerações tecidas anteriormente sobre o entendimento de que as referidas despesas operacionais não geram créditos, pois são incorridas para atender a operação administrativa e comercial da recorrente, não se vinculando ao processo produtivo ou à prestação de serviços.

⁴ § 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)

⁵ § 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)

Destaca-se, ainda, que algumas contas como as relativas a energia elétrica e alugueis não são considerados insumos, mas consistem em hipóteses autônomas de creditamento, com preenchimento em linhas específicas do DACON. Outras contas referem-se a pagamentos a pessoas físicas, cujo creditamento é vedado, conforme o disposto no §2º, inciso I do artigo 3º das Leis n 10.637/2002 e 10.833/2003.

Salienta-se, ainda, que as contas 333401 - combust, lubrif, lavagem, manutenção, 332301 - Transporte de Equipamentos Materiais, 334106 - Subcontratos civil, Paisagismo, Dem, 334124 - Serviços de Transporte e Mercadoria, 334132 - Serviços de Informática, 334203-Serv Terceiro PJ-Generic Não Perman, 334204 - Serv Terceiro PJ - Linha Permanente, 334206 - Serv Terceiro PJ - Gerenc Permanente, 334207 - Serviço Terceiros - Pessoa Jurídica, 334208 - Licença de uso de software, 334209 - Treinamento Serviços de Terceiros PJ- Consult, 336302 - Reprodução, quando informadas na linha 34 da ficha 04A da DIPJ não foram objeto de glosa pela fiscalização quanto à sua natureza.

Relativamente ao pedido de diligência, entendo que os documentos acostados indicam tratar os créditos pleiteados de despesas operacionais, sem vinculação com a prestação de serviços, mas com as atividades administrativas da recorrente, cuja descrição contida no Razão contábil não se amolda ao conceito de insumo.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial recurso voluntário para reconhecer o direito creditório de R\$ 305.129,24 de Cofins e R\$ 65.914,85 de PIS/Pasep para novembro/2008.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède