



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10768.101541/2005-59  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-011.285 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de dezembro de 2023  
**Recorrente** QUIP S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/05/2005 a 30/09/2005

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento ao REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/05/2005 a 30/09/2005

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento ao REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas de créditos originados dos serviços utilizados pela Recorrente, na forma indicada no Relatório de Diligência Fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, e o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, substituído pelo conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-31.186, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme Ementa abaixo reproduzida:

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

Período de apuração: 01/05/2005 a 30/09/2005

**CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA - CONCESSÃO SEGUNDO PREVISÃO E REGULAMENTAÇÃO.**

Os créditos da contribuição não cumulativa devem ser concedidos e negados nos termos da previsão legal e regulamentação normativa sobre o assunto.

**PROVAS - COMPROVAÇÃO FORMAL E MATERIAL.**

Para aceitação de provas, estas devem ser fidedignas, sob o ponto de vista formal e material.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/05/2005 a 30/09/2005

**CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA - CONCESSÃO SEGUNDO PREVISÃO E REGULAMENTAÇÃO.**

Os créditos da contribuição não cumulativa devem ser concedidos e negados nos termos da previsão legal e regulamentação normativa sobre o assunto.

**PROVAS - COMPROVAÇÃO FORMAL E MATERIAL.**

Para aceitação de provas, estas devem ser fidedignas, sob o ponto de vista formal e material.

Impugnação Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

**Por bem reproduzir os fatos ocorridos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela DRJ de origem:**

A contribuinte supracitada solicitou ressarcimento de PIS não-cumulativo e COFINS não-cumulativa dos meses de maio a setembro de 2005, para fins de compensação de débitos, conforme PER/Dcomp de fls.01 a 11.

A análise do pleito da contribuinte pela DRF de origem ocorreu através do Relatório de Informação Fiscal de fls.281 a 288, no qual foi deferido parcialmente o direito de ressarcimento para fins de compensação. O indeferimento parcial ocorreu pela glosa de parte das despesas com energia elétrica, de parte das despesas com aluguel, e de parte dos serviços utilizados como insumo. Com base neste Relatório de Informação Fiscal, foi exarado o Despacho Decisório, de fl.301, no qual foi concedido parcialmente o ressarcimento e homologada parcialmente a compensação solicitada.

Irresignada, a contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, de fls.320 a 362. Começa fazendo um histórico do procedimento fiscal e de suas conclusões, contidas no Relatório de Informação Fiscal, até a prolação do Despacho Decisório e apontando sua inconformidade com a decisão administrativa da DRF de origem.

Na inconformidade contra a glosa parcial das despesas com energia elétrica, a contribuinte contesta todas as razões apontadas pelo órgão fiscal. Inicia contestando a glosa sobre os meses de maio e junho de 2005 (referentes ao pavilhão 18 e 19), pois os motivos (o ato que altera a sede da empresa para os pavilhões 18 e 19 foi registrado em 01/08/2005 e a fatura foi emitida em nome de terceiros) são meramente formais, distantes da realidade fática. Isto porque os pavilhões já teriam sido locados em 13/05/2005, conforme documentação, e tendo atividade empresarial, não importando se o nome da conta de energia elétrica era de outrem, pois a transferência do nome é um processo demorado e não afasta a despesa como da contribuinte. Além disso, segundo o art.32, inciso II, e 36, ambos da Lei 8.934/1994, que prevêem que o arquivamento dentro de 30 dias da assinatura de atos

contratuais da empresa faz com que o ato retroaja à data da assinatura, sendo que a assinatura ocorreu 01/07/2005 e o registro em 01/08/2005, a despesa deveria ter sido aceita para afetar especificamente o mês de julho de 2005.

Na glosa da energia elétrica do mês de abril de 2005 (pavilhão 20), os motivos do órgão fiscal também não seriam corretos (o ato que altera a sede da empresa para o pavilhão 20 foi registrado em 13/06/2005 e a fatura foi emitida em nome de terceiros) são meramente formais. O pavilhão já teria sido locado em 13/05/2005, conforme documentação, e tendo atividade empresarial, não importando se o nome da conta de energia elétrica era de outrem, pois não afasta a despesa como sendo da contribuinte, bem como, pelo fato da locação ser em 13/06/2005, independe a formalização da alteração contratual na junta comercial.

Continuando, a glosa dos meses de junho e agosto de 2005 (referentes ao pavilhão 19 e 20) não seria correta (fatura foi emitida em nome de terceiros), pois, como já mencionado, o simples contrato de locação anterior permitiria a contribuinte considerar como sua a despesa. Acresceria a este fato o registro da transferência da empresa na junta comercial para estes locais ser anterior aos meses glosados.

Nos demais meses e razões, a contribuinte concorda com a glosa e que pagará o débito indevidamente compensado.

Por sua vez, nas glosas dos aluguéis, a contribuinte argumenta que as despesas incorridas no mês seriam aquelas efetivamente pagas neste mês (para a empresa Apazível Ltda, em maio e julho de 2005), e não rateadas proporcionalmente pela duração do contrato de locação. Ademais, o contrato de locação ocorreu em 13/05/2005, tendo atividade empresarial desde então, e sua despesa deve ser considerada desta data, independente de quando ocorreu a inscrição. Ainda alega que, segundo o art.32, inciso II, e 36, ambos da Lei 8.934/1994, que prevêem que o arquivamento dentro de 30 dias da assinatura de atos contratuais da empresa faz com que o ato retroaja à data da assinatura, tendo a assinatura ocorrida em 01/07/2005 e o registro em 01/08/2005, a despesa deveria ter sido aceita para afetar especificamente o mês de julho de 2005.

Passando para a glosa de serviços utilizados como insumo, esta foi decorrente de três fatores: despesas consideradas em duplicidade, despesas com prestação de serviço de pessoa física e despesas não enquadráveis como insumos. Nas duas primeiras, a contribuinte concorda com a glosa e que pagará o débito indevidamente compensado.

Na glosa fundamentada nas despesas não enquadráveis como insumos a contribuinte contesta alegando que, nos termos da legislação e doutrina, insumo é todo bem ou serviço que seja necessário ao processo de fabricação de um bem ou de prestação de serviço como um todo. Ou seja, engloba todos os fatores de produção.

Diante de seu objeto social, referente ao ramo de construção e conversão naval para fins petrolíferos, é necessário ao processo produtivo o estabelecimento de contratos EPC (Engineering, Procurement and Construction). Nestes, são desenvolvidas atividades de engenharia, suprimentos, construção, qualidade, planejamento e administração contratual.

Por isso, devido a complexidade da operação da contribuinte, argumenta que a DRF de origem se equivocou nas glosas pertinentes aos serviços prestados, que são contestados individualmente, nos seguintes termos:

- **Câmara & Bozini Assessoramento e Consultoria Empresarial Ltda** – os serviços prestados estão dentro da área de qualidade e foram importantes para construção da plataforma petrolífera, pois a atuação se deu através da consultoria na elaboração de procedimentos para a contribuinte, analisando as exigências do contratante e realizando as inspeções nos fornecedores e na própria contribuinte, se enquadrando no conceito de insumo.
- **CJL Engenharia Ltda** – os serviços prestados são de consultoria na área de engenharia com intuito de desenvolver serviços técnicos especializados de engenharia mecânica, promovendo estudos e análises necessárias à elaboração de projeto básico, detalhamento e estudos de segurança da plataforma petrolífera, se enquadrando no conceito de insumo.
- **ECM Engenharia Consultoria e Montagem Ltda** – os serviços prestados são na área de engenharia, com o intuito de promover estudos necessários para análise da interface de equipamentos e módulos, especialmente na tubulação, elétrica, mecânica e de instrumentação da plataforma petrolífera, se enquadrando no conceito de insumo.
- **ESI Engenharia de Sistemas Industriais** – os serviços prestados são na área de planejamento, com o intuito de desenvolver serviços de engenharia, promovendo estudos e análises necessárias à elaboração de projetos, bem como de detalhamento e estudos necessários para o planejamento e controle operacional e financeiro da plataforma petrolífera, se enquadrando no conceito de insumo.
- **IESA Óleo & Gás** – os serviços prestados foram de disponibilização do banco de dados para utilização no desenho dos projetos da área de engenharia, de transferência de 'know how' e de exames e comentários acerca de relatórios e elaboração de pareceres técnicos durante as fases de projeto e execução da plataforma petrolífera, se enquadrando no conceito de insumo.
- **LH Morrison** - a prestação dos serviços ocorreu após a empresa abrir uma filial em Rio Grande, em 15/06/2005 (registrada na Junta Comercial em 28/06/2005), e não apenas a partir de 05/10/2005, quando se transferiu para o município, devendo seus atos considerarem, no mínimo, desde o momento da implantação da filial. Por sua vez, os serviços prestados foram de consultoria na área de engenharia, de estudos na área eletromecânica, e de estudos e análise necessária a elaboração dos projetos básicos na área de segurança e ambiental, para fins de elaboração e execução da plataforma petrolífera, se enquadrando no conceito de insumo.
- **Novera Administração de Contratos** - os serviços prestados foram de consultoria na área de suprimentos e de auxílio aos setores de engenharia para escolha dos fornecedores e atividades decorrentes destas, como elaboração de contratos e verificação dos produtos e processos dos fornecedores para fins de cumprimentos de padrões

necessários a construção da plataforma petrolífera, se enquadrando no conceito de insumo.

- OSR Consultoria – os serviços prestados são na área de consultoria na área de planejamento, revisando o cronograma e custos das atividades necessárias à conclusão da plataforma, de forma a realizar uma atuação sincronizada de todas as áreas de atividade da empresa, se enquadrando no conceito de insumo.
- Pa Paradise International Consulting & Engeneering - os serviços prestados são de consultoria na área de administração contratual, focada no relacionamento com o cliente e com os fornecedores, além de atuar em diversas áreas da empresa, para fins de atendimento das obrigações legais e contratuais, devendo se enquadrar dentro do conceito de insumo.
- Paulo Salustiano - ME – a empresa foi contratada para desenvolver serviços de engenharia, promovendo estudos, análises e projetos necessários ao planejamento da plataforma petrolífera. O objeto social do prestador do serviço ( comércio atacadista de artigos de escritório e papelaria) não pode ser objeção ao serviço prestado, devendo se enquadrar dentro do conceito de insumo.
- Sobral & Sobral – os serviços prestados são na área de consultoria para suprimentos, fazendo atividades para fins de escolha dos fornecedores e suas contratações, bem como controle de custos dos equipamentos e materiais e análise de riscos. Por isso, deve ser considerado como insumo.

Para as prestações de serviços retrocitadas, a contribuinte também alega que a DRF de origem glosou fundamentado nas descrições contidas nas notas fiscais, nos termos de prestação de serviço e na informação prestadas ao Fisco, não apresentando justificativas para sustentar a razão pela qual os serviços prestados não se enquadrariam como insumo.

A Contribuinte recebeu a Intimação pela via postal em data de 04/10/2011 (Aviso de Recebimento de fls. 1053), apresentando o Recurso Voluntário de fls. 1054-1089 por meio de protocolo físico em 01/11/2011, pelo qual, com os mesmos fundamentos da peça de manifestação de inconformidade, pediu pela reforma da decisão de primeira instância para reconhecimento do direito creditório e, conseqüentemente, a integral homologação da declaração de compensação objeto deste litígio.

Através do Despacho de e-fls. 1092 o processo foi encaminhado para sorteio e julgamento.

Inicialmente, em razão do conceito de insumos na forma definida pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia e, por aplicação do artigo 62, § 2º do Anexo II do

RICARF, este Colegiado converteu o julgamento do recurso em diligência através da **Resolução n.º 3402-002.975** (e-fls. 1093 a 1101), para as seguintes providências pela Unidade Preparadora:

a) Intimar a Recorrente para que sejam apresentados os seguintes esclarecimentos e comprovações:

a.1) Demonstrar de forma detalhada e comprovar o enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018.

b) Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para constatação especificada nesta Resolução;

c) Elaborar Relatório Conclusivo e recálculo sobre as apurações e resultado da diligência;

d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

A Unidade Preparadora apresentou o Relatório de Diligência Fiscal às fls. 1150-1153, com manifestação da Recorrente às fls. 1159-1173.

Através do Despacho de e-fls. 1176 o processo retornou para julgamento.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório e conforme já analisado por ocasião da **Resolução n.º 3402-002.975**, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

### 2. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

Versa o presente litígio sobre despesas com energia elétrica, aluguel e serviços técnicos na área de engenharia, estes últimos utilizados como insumos na construção da plataforma de petróleo P-53.

A DRJ deixou de reconhecer os créditos de PIS e de COFINS pleiteados pela Recorrente, adotando o conceito restritivo de insumos extraído da legislação do IPI, nos termos

da interpretação dada pela IN SRF 247/2002, em seu artigo 66, e pela IN SRF 404/2004, em seu artigo 8º, motivo pelo qual concluiu que *“os serviços devem ser aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, que no caso em concreto é a conversão de navios, industrialização de módulos e integração para unidade flutuante de produção de petróleo, bem como de outras atividades que visam a este fim, conforme consta no objeto social da contribuinte,”*

Todavia, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, foi declarada a ilegalidade das Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004, invocadas na decisão recorrida, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo transcrita:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 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 n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos 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 mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

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.

Portanto, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger todos os bens e serviços que 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 impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF, na análise deste litígio devem ser considerados os critérios da relevância e essencialidade sobre as despesas que originaram o direito creditório pretendido pela Contribuinte, na forma adotada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

### 3. Do mérito

Como já mencionado acima, versa o presente litígio sobre pedido de compensação de créditos de PIS e de COFINS apurados nos meses de maio a setembro de 2005, sobre despesas com **energia elétrica, aluguel e serviços técnicos na área de engenharia**, estes últimos utilizados como insumos na construção da plataforma de petróleo P-53.

Com relação ao direito creditório pleiteado neste litígio, assim argumentou a Recorrente em peça recursal:

12. Entretanto, a decisão ora recorrida não merece prosperar pelas seguintes razões:

- (i) as despesas com aluguel e energia elétrica devem ser consideradas integralmente, pois corresponderam efetivamente a despesas incorridas pela Recorrente;
- (ii) a Recorrente já possuía o contrato de locação dos pavilhões 18, 19 e 20 do edifício situado na Av. Presidente Vargas nº 409, quando da realização das despesas com energia elétrica e o simples fato da fatura constar em nome de terceiros não descaracteriza o fato da despesa ser própria da Recorrente.
- (iii) devem ser consideradas as despesas de aluguel a partir da data da assinatura do contrato de locação, em 13.05.2005, por ser este documento capaz de comprovar que a partir dessa data a Recorrente já

tinha a posse desse imóvel e nele desenvolvia suas atividades; e

- (iv) os serviços contratados pela Recorrente, dada a especificidade do produto final por ela produzido, qual seja, uma plataforma de petróleo – P-53, eram todos aplicados no processo produtivo de tal bem, sendo certo, inclusive, que a ausência de qualquer desses serviços importaria na impossibilidade de produção daquele produto. Logo, tais serviços enquadram-se perfeitamente no conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, sendo irrelevante a existência de contato físico desses serviços com o produto final, em razão da ausência de previsão legal nesse sentido.

Além do que, **o conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e de COFINS, considerando a base econômica dessas contribuições**, não poderia ser analisado de forma restritiva como no caso do IPI, **abrangendo, na verdade, todos os serviços contratados pela Recorrente que são necessários e fundamentais para a obtenção de receita com o produto final**, conforme entendimento firmado pela jurisprudência administrativa e judicial.

Para comprovar o direito creditório sobre as despesas indicadas com insumos, discorreu a Contribuinte sobre as etapas que demonstram os serviços envolvidos e aplicados no processo produtivo da Plataforma P-53, bem como trouxe aos autos explicações técnicas sobre o processo produtivo em referência.

**Com o resultado da diligência realizada nestes autos, passo à análise das despesas com energia elétrica, aluguel e serviços técnicos na área de engenharia.**

### **3.1. Da utilização de créditos oriundos de despesas com energia elétrica**

A Autoridade Fiscal concluiu que as despesas com energia elétrica não poderiam ser utilizadas para apuração de créditos de PIS e de COFINS, considerando que:

- (a) as despesas seriam anteriores ao registro do ato societário que altera a sede da empresa para os pavilhões 18 e 19, registrado em 01/08/2005;
- (b) algumas faturas estão em nome de terceiros;
- (c) despesas relativa à multa por atraso de pagamento de conta de energia; e
- (d) não apresentação de alguns comprovantes das despesas.

**Assim constou no Relatório Fiscal (e-fls. 365), com relação às datas das faturas que deram origem aos créditos pleiteados:**

Data de emissão	Endereço	Mês de referência	Valor da fatura	Crédito		Motivo glosa
				PIS	COFINS	
30/05/05	Av. Pres. Vargas, 409, PV 19	maio/05	36,11	0,60	2,74	(1) (2)
28/04/05	Av. Pres. Vargas, 409, PV 20	abril/05	34,01	0,56	2,58	(2) (3)
29/06/05	Av. Pres. Vargas, 409, PV 19	junho/05	819,46	13,52	62,28	(1) (2)
29/06/05	Av. Pres. Vargas, 409, PV 20	junho/05	672,26	11,09	51,09	(2)
29/06/05	Av. Pres. Vargas, 409, PV 18	junho/05	621,25	10,25	47,22	(1) (2)
28/07/05	Av. Pres. Vargas, 409, PV 18	julho/05	4.178,29	68,94	317,55	(1) (2)
04/08/05	Av. Pres. Vargas, 409, PV 19		6.467,09	106,71	491,51	(2)
04/08/05	Av. Pres. Vargas, 409, PV 20	julho/05	6.642,94	109,61	504,86	(2)
24/08/05	Av. Pres. Vargas, 409, PV 19		127,02	2,10	9,65	(2) (4)
19/09/05			4.989,34	82,32	379,19	(5)
19/09/05			2.070,21	34,16	157,34	(5)
TOTAL			26.657,98	439,86	2.026,01	

- (1) Ato que altera a sede da empresa para os pavilhões 18 e 19 foi registrado em 01/08/2005;  
 (2) Fatura em nome de terceiros;  
 (3) Ato que transfere sede da empresa para este endereço foi registrado em 13/06/2005;  
 (4) Refere-se a multa por atraso de pagamento de conta de energia;  
 (5) Comprovantes não apresentados.

Por sua vez, argumentou a defesa com relação ao seu direito creditório em análise:

- (a) desde a primeira despesa realizada, a Recorrente já possuía contrato de locação dos pavilhões 18, 19 e 20 do edifício situado na Av. Presidente Vargas, nº 409; e  
 (b) o simples fato da fatura constar o nome de terceiro não descaracteriza se tratar de despesa própria, na medida em que pode ser comprovada a locação desses imóveis pela Recorrente.

A DRJ de origem manteve a glosa sobre tais despesas, considerando as seguintes razões:

Passando para a glosa parcial dos valores de crédito solicitados pela contribuinte pertinente à energia elétrica, verificamos que estas são fundamentadas na data em que, formalmente, este utilizou o imóvel para fins de sede da empresa; na fatura em nome de terceiros; na multa por atraso no pagamento da energia elétrica e na não comprovação do pagamento com o insumo, conforme Relatório de Informação Fiscal, de fls. 283 (frente e verso).

Os valores de R\$ 127,02, cuja data de emissão foi 24/08/2005, pertinentes ao PV 19, da Av. Presidente Vargas, e os valores de R\$ 4.989,34, data de emissão de 19/09/2005, e de R\$ 2.070,21, data de emissão de 19/09/2005, tendo como razões para a glosa a não comprovação da despesa e a multa por atraso no pagamento da energia elétrica, conforme demonstrativo de fl.283, foram aceitos e não fazem parte do presente litígio.

Começando a análise da glosa de despesas com energia elétrica, na forma em que foram contestados, para fins facilidade de entendimento do litígio, nos defrontamos com as glosas dos meses de maio e junho de 2005, do PV 19, da Av. Presidente Vargas, 409,

nos valores, respectivamente, de R\$ 36,11 e R\$ 819,46, e dos meses de junho e julho de 2005, do PV 18, da Av. Presidente Vargas, 409, nos valores, respectivos, de R\$ 621,25 e R\$ 4.178,29, conforme demonstrativo de fl.283 (frente e verso). Estas glosas decorreram do fato de que o ato que altera a sede da empresa para os pavilhões 18 e 19 foi registrado em 01/08/2005 e a fatura foi emitida em nome de terceiros.

Como já observamos acima, como a Lei 8.934/1994, em seus artigos 32, inciso II, e 36, determina que o arquivamento dos atos na Junta Comercial dentro de 30 dias da assinatura retroagem até a data desta e a empresa somente transferiu, juridicamente, sua sede para o local alugado em 01/07/2005, cujo protocolo da alteração de endereço na Junta Comercial ocorreu em 29/07/2005 e o deferimento em 01/08/2005, conforme fls.186 e 187, é deste data que deve-se reconhecer créditos das contribuições não cumulativas, beneficiando somente o PV 18 e o mês de julho, pois antes não havia prova, de modo formal/jurídico, da utilização do bem imóvel pela contribuinte, somente a alegação, de que estava utilizando o imóvel, sem uma prova cabal disto, haja vista que a assinatura de um contrato de aluguel não comprova a utilização desde o momento da assinatura deste.

Todavia, nem mesmo o mês de julho de 2005, do PV 18, no valor de R\$ 4.178,29, pode ser aceito, pois o outro motivo da glosa (do PV 18 e 19), que é a conta da energia elétrica em nome de terceiro, não permite que se considere o gasto como sendo da contribuinte, haja vista que é um dado formal/objetivo, não sendo desconsiderado porque já teria assinado o contrato de aluguel do local, conforme observamos acima, até porque o devedor, de direito/formal, da energia elétrica é o terceiro indicado na conta de luz, não se podendo utilizar desconsiderar este fato.

Na glosa da energia elétrica do mês de abril de 2005, do PV 20, da Av. Presidente Vargas, no valor de R\$ 34,01, do mês de abril de 2005, os motivos do órgão fiscal seriam o fato de que o ato que altera a sede da empresa para o pavilhão 20 foi registrado em 13/06/2005 e de que a fatura foi emitida em nome de terceiros.

Nestes itens, não basta, como a contribuinte quer, alegar que já estava utilizando o lugar porque já tinha assinado o contrato de aluguel em 13/05/2005 e que já estava operando no lugar, haja vista que, formalmente, é a data do registro da sede da empresa no PV 20, da Av. Presidente Vargas, na Junta Comercial é que indica quando se passa a utilizar o gasto neste lugar e, por conseguinte, quando deve-se reconhecer créditos das contribuições não cumulativas. Como o registro foi em 13/06/2005, mesmo se retrogindo 30 dias (Lei 8.934/1994, em seus artigos 32, inciso II, e 36), não se atinge o mês de abril de 2005.

Ademais, a conta da energia elétrica em nome de terceiro, não permite que se considere o gasto como sendo da contribuinte, haja vista que é um dado formal/objetivo, não sendo desconsiderado porque já teria assinado o contrato de aluguel do local, conforme observamos acima, até porque o devedor, de direito/formal, da energia elétrica é o terceiro indicado na conta de luz, não se podendo utilizar desconsiderar este fato.

Por sua vez, na glosa da energia elétrica dos meses de junho e agosto de 2005, do PV 20, da Av. Presidente Vargas, 409, nos valores, respectivamente, de R\$ 672,26 e R\$ 6.642,94, e do mês de agosto de 2005, do PV 19, da Av. Presidente Vargas, 409, no valor de R\$ 6.467,09, a razão seria o fato da fatura ser emitida em nome de terceiros.

Como já abordamos anteriormente, o fato de existir contrato de locação anterior e o registro da sede da empresa na Junta Comercial em data anterior a data das glosas

não é fator suficiente para desconstituir a glosa deste meses, pois a conta da energia elétrica em nome de terceiro não permite que se considere o gasto como sendo da contribuinte, haja vista que é um dado formal/objetivo, sendo que o devedor, de direito/formal, da energia elétrica é o terceiro indicado na conta de luz, não se podendo utilizar desconsiderar este fato

De fato, analisando as faturas de energia elétrica anexadas aos autos (e-fls. 255 e seguintes), é possível constatar que as contas em referência estão em nome de Sul América Capitalização e Eletrobras Cen. EL. BR S/A.

E, não obstante a Resolução nº 3402-002.975 ter determinado para a Unidade Preparadora analisar as despesas que deram origem aos créditos, a Recorrente não trouxe aos autos qualquer comprovação passível de afastar a conclusão da Autoridade Fiscal que motivou tais glosas.

Frise-se que, por versar sobre direito creditório e necessária demonstração da sua certeza e liquidez, é do Contribuinte o ônus de provar o direito invocado, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Deve ser aplicada a regra do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Observo que este Colegiado sempre busca pela aplicação da verdade material para exaurir toda e qualquer dúvida sobre a realidade fática. Todavia, não há como socorrer a parte que permaneceu inerte quanto ao seu ônus da prova.

Neste sentido, destaco o Acórdão nº 9303-007.218, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>1</sup>.

Por tais razões, deve ser mantida a decisão de primeira instância quanto a este item.

### **3.2. Da utilização de créditos oriundos de despesas com aluguel**

A Autoridade Fiscal concluiu que as despesas com aluguel não poderiam ser utilizadas para apuração de créditos de PIS e de COFINS, considerando que:

- (a) só dariam direito ao crédito as despesas relativas ao aluguel correspondente a determinado mês, independente do valor efetivamente pago;
- (b) só gerariam direito ao crédito de PIS e de COFINS, as despesas de aluguel incorridas após a extensão da sede para as unidades I e II do pavilhão 18 do edifício situado na Av. Presidente Vargas, nº 409, ou seja, a partir de agosto de 2005, quando teria havido o registro na Junta Comercial a alteração contratual que tratou dessa extensão.

Por sua vez, argumentou a defesa com relação ao seu direito creditório em análise:

- (a) devem ser considerados todos os pagamentos realizados a título de aluguel, uma vez que corresponde, efetivamente a despesas incorridas;

---

<sup>1</sup> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

- (b) comprovada a data da assinatura do contrato de locação, a partir dessa data já devem ser consideradas as despesas de aluguel, por se tratar de um fato comprovado, ainda que não tenha havido a constituição formal do estabelecimento por meio de alteração do contrato social com mudança de sede ou criação de filial; e
- (c) ainda que assim não fosse, deveria ser considerada, para fins de reconhecimento da despesa, a data da assinatura da alteração contratual e não a data de seu registro na Junta Comercial, na medida em que, nos termos dos artigos 32, inciso II, e 35, ambos da Lei nº 8.934/94, havendo a apresentação da alteração contratual para arquivamento dentro do prazo de 30 dias contados da assinatura, os efeitos do registro retroagirão a essa data (assinatura).

Cumprе observar que o inciso IV do artigo 3º das Lei nº 10.833/2003<sup>2</sup>, permite a tomada de crédito sobre gastos com aluguel direcionados à atividade da empresa.

Todavia, no caso em análise, a controvérsia cingiu-se ao fato de que os períodos pleiteados pela Contribuinte abrangem datas anteriores àquelas registradas nos respectivos atos constitutivos.

O ilustre Julgador de primeira instância bem demonstrou as razões para manutenção de tais glosas. Vejamos:

Continuando a apreciação deste item glosado, considera-se que é imperioso para que uma despesa/custo seja aceito(a) que esta/este esteja formal e material comprovado(a)/constituído(a). O contrato de locação, de fls.211 a 215, datado de 13/05/2005, mas com vigência em 22/05/2005, somente pode ser considerado como gerador de créditos das contribuições não-cumulativas se a contribuinte tiver utilizando este para suas operações, com comprovação formal e material.

Como a Lei 8.934/1994, em seus artigos 32, inciso II, e 36, determina que o arquivamento dos atos na Junta Comercial dentro de 30 dias da assinatura retroagem até a data desta e a empresa somente transferiu, juridicamente, sua sede para o local alugado em 01/07/2005, cujo protocolo da alteração de endereço na Junta Comercial ocorreu em 29/07/2005 e o deferimento em 01/08/2005, conforme fls.186 e 187, é deste data que deve-se reconhecer créditos das contribuições não cumulativas, pois antes não havia prova, de modo formal/jurídico, da utilização do bem imóvel pela contribuinte, somente a alegação, de que estava utilizando o imóvel, sem uma prova cabal disto, haja vista que a assinatura de um contrato de aluguel não comprova a utilização desde o momento da assinatura deste.

Logo, o mês de julho de 2005 deve ter créditos da contribuições reconhecidos, incidentes sobre aluguéis incorridos de R\$ 18.039,58, nos valores de R\$ 297,65 (PIS) e R\$ 1.371,00 (COFINS).

---

<sup>2</sup> 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;

Ao que pese o contrato de aluguel ter sido firmado em 13/05/2005, a transferência formal da sede da empresa ocorreu somente em 01/07/2005, com o registro da Ata da Assembléia Geral Extraordinária registrada em 01/08/2005.

Por tais razões, ratificando os fundamentos que embasou a decisão da DRJ, entendo que está correta a Fiscalização ao acatar os créditos originados de tais despesas a partir de agosto de 2005.

### **3.3. Da utilização de créditos oriundos de despesas com serviços utilizados como insumos**

A Autoridade Fiscal concluiu que as despesas com serviços não poderiam ser utilizadas para apuração de créditos de PIS e de COFINS, considerando que:

- (a) parte das notas fiscais de composição do crédito fora, consideradas em duplicidade;
- (b) composição do crédito com serviço prestado por pessoa física;
- (c) alguns serviços não se enquadrariam no conceito de insumo, para fins de apuração do crédito em questão.

Por sua vez, argumentou a defesa que todos os serviços tomados e desconsiderados pela fiscalização estão inseridos no seu processo produtivo, enquadrando-se com insumo na fabricação da Plataforma P-53.

A configuração de tais serviços como insumos para as atividades da Recorrente é questão superada pelo novo conceito atribuído pelo Superior Tribunal de Justiça, na forma já tratada.

Por sua vez, em atendimento à Resolução n.º 3402-002.975 (e-fls. 1093 a 1101), a Unidade Preparadora reexaminou as glosas, considerando as diretrizes do Parecer Normativo COSIT n.º 5 de 17 de dezembro de 2018, assim concluindo:

3. Das informações apresentadas e dos documentos juntados ao processo verifica-se que a maioria dos contratos versa sobre o procedimento corriqueiramente tratado como de “pejotização”, que foi a forma da empresa contratar grande parte do contingente de engenheiros que trabalharam nos projetos de construção das plataformas.
4. Não havendo indícios de falsidade sido apresentados pela fiscalização no exame original, consideramos que a contratação foi feita dentro do quadro legal, como planejamento tributário legítimo.
5. Os serviços efetivamente apresentam as características de essencialidade e relevância que levam a incluir os custos incorridos na base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins.

A Fiscalização manteve a glosa com relação aos contratos firmados com a empresa IESA Óleo e Gás LTDA, considerando a participação direta da IESA no capital social

da Recorrente, bem como a forma de remuneração estabelecida no contrato de prestação de serviços firmado entre as partes, que previa um percentual a ser aplicado sobre o faturamento bruto da Recorrente.

### **Vejam as conclusões trazidas pela Autoridade Fiscal:**

7. A empresa QUIP S.A. foi criada por algumas empresas especificamente para o trabalho de construção de embarcações na cidade de Rio Grande/RS. O nome da empresa é formado pelas iniciais dessas empresas (Queiroz Galvão, UTC Engenharia, IESA) as quais participam diretamente no capital ou através de controladas.

8. Os pontos que determinam a diferença entre os demais contratos e o contrato da IESA iniciam com a diferença de terminologia e garantias mas onde se verifica, efetivamente, que são de natureza diferente é na forma de medição da remuneração.

9. Abaixo temos um trecho do contrato, na folha 249 conforme a numeração do processo em papel, onde consta a forma de remuneração:

#### **III - REMUNERAÇÃO**

*Cláusula 5ª* Pela prestação de serviços ora contratada, a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA o valor equivalente a 0,825% (oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento) do seu faturamento bruto, assim definido o valor recebido da CDLLC em função das medições mensais do contrato para construção da Plataforma P-53

10. Salta aos olhos a diferença de remuneração entre este contrato, calculado com base em um percentual da receita bruta da empresa e os demais, fixados entre R\$6.000,00 e R\$20.000,00 por mês de consultoria prestada. Neste caso, o valor ficou em 2005 ao redor de R\$180.000,00. Em sua resposta o contribuinte cita que a IESA forneceu um software necessário para a construção e que esse valor seria relativo a este software. Ora se isso realmente procedesse, as garantias quanto ao uso, quanto à confidencialidade, ou outras várias garantias específicas de um contrato de cedência de uso de software estariam no contrato. Verificando-se o mesmo (folhas 248 a 253 conforme a numeração do processo em papel) não se encontra nenhuma citação ao software, nenhuma indicação de qualquer tipo de serviço de sistemas de informação.

11. Por outro lado, é necessária a referência aos processos administrativos 16641.720051/2014-50 e 16641.720041/2015-03 onde esse e os demais contratos feitos pela QUIP S/A com suas controladoras foram profundamente examinados, chegando-se à conclusão de que os mesmos não se prestam a indicar a natureza da remuneração paga às controladoras.

12. A partir da comparação dos percentuais pagos a cada uma das controladoras, verifica-se que a QUIP S/A deveria pagar, mensalmente um percentual de 5,5% de seu faturamento, proporcionalmente ao quinhão de capital.

13. À época, a IESA Óleo e Gás Ltda possuía 15% do capital social da QUIP S/A, de forma que ao multiplicarmos esse valor por 5,5% de comissão temos os 0,825% registrados no processo.

14. Especificamente com relação a este contrato da IESA (que permaneceu em vigor, com alterações de percentuais de remuneração refletindo as alterações no percentual de participação de cada empresa) também nos processos 16641.720051/2014-50 e 16641.720041/2015-03 existe documentação que versa sobre período posterior ao do presente processo, mas que pode ser utilizada de forma suplementar aos elementos

probatórios do presente processo, comprovando que, quando efetivamente necessário o deslocamento de pessoal da IESA para Rio Grande para trabalhar no software da IESA, esses valores eram cobrados conforme a prestação do serviço, e não dentro de um contrato de suporte.

15 Desta forma, de acordo com os valores apresentados na tabela das folhas 286 e 287 conforme a numeração do processo em papel, propomos o seguinte tratamento aos valores de contratos de serviços no presente processo:

	Empresa	Valor	PIS	Cofins
Valores Reconhecidos	Câmara & Bozini Assessoramento e Consultoria Empresarial Ltda CJL Engenharia Ltda ECM Engenharia Consultoria e Montagem Ltda ESI Engenharia de Sistemas Industriais LH Morisson Novera Administração de Contratos OSR Consultoria Paradise International Consulting & Engineering Paulo Salustiano ME Sobral & Sobral	392.419,10	6.747,92	29.823,85
Valores não reconhecidos	IESA Óleo e Gás Ltda	255.688,92	4.218,54	19.430,84

Em manifestação sobre a diligência, a Recorrente reiterou sobre a configuração de insumos sobre os serviços prestados pela IESA, referente à assessoria e consultoria empresarial, bem como sustentou que a Unidade Preparadora, no Relatório de Diligência Fiscal alterou o critério jurídico adotado pela Fiscalização no Despacho Decisório.

Não se sustenta o argumento de alteração de critério jurídico, uma vez que a análise do Despacho Decisório não abordou sobre tais contratos, justamente em razão da interpretação dada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, as quais foram afastadas no curso do processo por aplicação do novo entendimento do STJ sobre o conceito de insumos.

E, afastado o critério restritivo anteriormente adotado, exsurtem as diferenças apontadas sobre o contrato firmado com a empresa IESA Óleo e Gás LTDA com as demais prestadoras de serviços, na forma acima reproduzida.

Outrossim, diante das constatações da Fiscalização, especialmente quanto à incompatibilidade na forma de remuneração prevista no contrato firmado com a IESA (sócia) com as demais prestadoras de serviços, a Recorrente, ao invés de tão somente apontar alteração de critério jurídico, deveria ter demonstrado nos autos a efetividade dos serviços prestados e remunerados.

Como acima já tratado, reitero sobre o ônus da prova sobre o direito invocado na forma prevista pelo artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Por fim, tendo em vista as apurações realizadas pela Unidade de Origem em atendimento à diligência, **mantenho o resultado apontado em Relatório Fiscal de fls. 1150-1153, o qual deve ser aplicado para afastar as glosas sobre os serviços considerados a título de insumos pela Fiscalização.**

#### **4. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas de créditos originados dos serviços utilizados pela Recorrente, na forma indicada no Relatório de Diligência Fiscal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos