MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 11050.001402/2006-56

Processo nº	11050.001402/2006-56
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**3402-002.974 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de abril de 2021
Assunto	DILIGÊNCIA - COFINS
Recorrente	QUIP S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-36.650, 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: 01/04/2006 a 30/04/2006
>
> 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.
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem demonstrar os fatos ocorridos, reproduzo o relatório da decisão proferida pela DRJ:

> A contribuinte supracitada solicitou ressarcimento de COFINS não-cumulativa do mês de abril de 2006, para fins de compensação de débitos, conforme PER/Dcomp de fls.03/08.
>
> A análise do pleito da contribuinte pela DRF de origem ocorreu através do Relatório de Informação Fiscal de fls.319 a 332, no qual foi deferido parcialmente o direito de ressarcimento para fins de compensação. O indeferimento parcial ocorreu pela glosa de parte dos serviços utilizados como insumo. Com base neste Relatório de Informação Fiscal, foi exarado o Despacho Decisório, de fl.369, no qual foi concedido parcialmente o ressarcimento e homologada parcialmente a compensação solicitada.
>
> Irresignada, a contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, de fls.379 a 418. 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 glosa de serviços utilizados como insumo, esta foi decorrente de despesas não enquadráveis como insumos.
>
> 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:

Documento nato-digital

- 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.
- Consultoria em Planejamento PMP Value S/C Ltda – os serviços prestados de consultoria na área de planejamento e controle de empreendimentos, através do desenvolvimento de serviços de engenharia, de estudos, de análises ao projeto de plataforma de petróleo, que seria diferente da interpretação da DRF de origem, se emoldurando dentro do conceito de insumo.
- DW2 Consultoria de Engenharia Ltda – os serviços prestados são de engenharia, promovendo estudos e análises necessárias a elaboração do projeto da plataforma, bem como de interface e cumprimento de regras, que seria diferente da interpretação da DRF de origem, se emoldurando dentro do 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.
- Evolution Consultoria e Serviços de Engenharia Ltda – os serviços prestados foram de engenharia civil e arquitetura, através de estudos e análises necessárias a estrutura, edificação e desenhos da plataforma e de outras estrutura que se relacionam com esta, se enquadrando no conceito de insumo.
- Faercom Energia Ltda. e Oilavise Consultoria Engenharia Ltda – os serviços prestados destas empresas foram de consultoria referente à elaboração, a assessoria técnica e a negociação dos termos do contrato 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.
- M. Gonzalez Análise de Qualidade e Ensaio de Materiais Ltda – os serviços seriam na área de qualidade, promovendo a elaboração de procedimentos, análise de exigências dos clientes e inspeções nos fornecedores e nos canteiros de obras, além da metodologia de processamento de dados e estrutura de banco de dados, se enquadrando como 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.
- Oildrive Consultoria em Energia e Petróleo Ltda – os serviços prestados se referem à consultoria pertinente à elaboração, a assessoria técnica, ao acompanhamento e a análise da capacidade de atendimento dos requisitos

Documento nato-digital

essenciais de construção e suprimento da plataforma petrolífera, se enquadrando no conceito de insumo.

- SD Engenharia Ltda – os serviços prestados são de consultoria na área de qualidade e de engenharia civil da plataforma, promovendo a elaboração de procedimentos, análise de exigências dos clientes e inspeções nos fornecedores e em seus canteiros, se caracterizando como 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.
- UPDATE Engenheiros Consultores Ltda foi contratada para desenvolver serviços de planejamento, concatenando o orçamento da plataforma, passando pelo cronograma das atividades, até os custos e receitas sucedidas nos períodos específicos, bem como de controle para fins de equilíbrio físico-financeiro da plataforma petrolífera, que seria diferente da interpretação da DRF de origem, se enquadrando como insumo.
- UTC Engenharia S/A – os serviços prestados são de engenharia nas áreas de suprimento e construção da plataforma, disponibilizando banco de dados de apoio técnico e transferência de 'know how' em administração contratual com o cliente, se caracterizando 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 13/03/2012 (Aviso de Recebimento de fls. 674-675), apresentando o Recurso Voluntário de fls. 676-752 por meio de protocolo físico em 09/04/2012, pelo qual, com os mesmos fundamentos da peça de manifestação de inconformidade, pediu pela reforma da decisão de primeira instância e integral reconhecimento do direito creditório e, consequentemente, a integral homologação da declaração de compensação, objeto deste litígio.

Através do despacho de Encaminhamento de fls. 755 o processo foi encaminhado para sorteio e julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Do objeto do presente litígio

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 retirado 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 8°, 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,"*

Argumentou a Recorrente em peça recursal que:

> 10. Entretanto, a decisão ora recorrida não merece prosperar, pois 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.
>
> (...)
>
> 13. No que se refere aos créditos de COFINS, no valor de R$ 246.951,17, referentes a serviços utilizados como insumos no mês de abril de 2006, desconsiderados pela fiscalização, a autoridade julgadora citou, de forma segregada e superficial, quais seriam os serviços cujas despesas não foram admitidas, apresentou qual seria o conceito de insumo e, posteriormente, limitou-se a reproduzir de forma exaustiva um mesmo parágrafo para manifestar o seu entendimento no sentido de que os serviços descritos pela Recorrente não se enquadrariam no conceito de insumo.
>
> 14. No entanto, esse entendimento está absolutamente equivocado. E tal equívoco decorre inicialmente da indevida aplicação do conceito de insumo e em sequência da ausência de uma efetiva análise e avaliação dos serviços prestados pelas empresas relacionadas na manifestação de inconformidade, em conjunto com a verificação da especificidade do produto final a ser produzido.

Com isso, discorreu a Contribuinte sobre as etapas que demonstram os serviços envolvidos e aplicados no processo produtivo da plataforma P-53.

Observo que consta nos autos (fls. 52-63) explicações técnicas sobre o processo produtivo em referência.

Documento nato-digital

3. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

A autuação objeto deste processo foi lavrada e mantida pela DRJ de origem, que embasou suas conclusões na impossibilidade de considerar tais créditos originados de insumos para a atividade desenvolvida pela Contribuinte, uma vez ter adotado o conceito restritivo de insumos, nos termos da IN SRF 247/2002 e IN SRF 404/2004

Todavia, o C. Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 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 nº 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, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 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 intrínseco 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 nº 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 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 n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016.
>
> Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 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.

Documento nato-digital

> 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 ESTABELECIDA 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 e, com base no entendimento adotado pelo STJ sobre o conceito de insumo para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, passo à análise do presente caso quanto à necessidade de conversão do julgamento em diligência para que sejam apuradas a relevância e essencialidade das despesas que originaram o direito creditório pretendido pela Contribuinte.

Documento nato-digital

4. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência

Considerando a nova interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça quanto ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS e, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, bem como em atenção à necessária busca pela verdade material, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, para que a Unidade de Origem tome as seguintes providências:

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 nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº5,de17 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.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Documento nato-digital