



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.720830/2018-14
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.445 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de outubro de 2022
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente DOLPHIN DRILLING PERFURAÇÃO BRASIL LTDA.
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.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado(a)), Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Jorge Luis Cabral, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Joao Jose Schini Norbiato.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Cuidam estes autos de impugnação formalizada pela pessoa jurídica acima identificada contrária ao lançamento tributário da contribuição social ao PIS/Pasep e da Cofins, materializado nos autos de infração às fls. 1.454 a 1.459 e 1.460 a 1.465 e descrito no Termo de Verificação Fiscal às fls. 1.423 a 1.445.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.445 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.720830/2018-14

**Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

LAVRATURA			
Unidade	DRF - RIO DE JANEIRO I		Número do Procedimento Fiscal
Local de Lavratura	Av. Presidente Antonio Carlos 375, sala 227, Centro/Rio de Janeiro		0710800.2016.00191
			Data Hora
			29/01/2018 14:54
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	DOLPHIN DRILLING PERFURACAO BRASIL LTDA		CNPJ
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
RUA DO PASSEIO	42	PAVMTO: 11 E 12 (21) PARTE	33442205
Bairro	Cidade/UF	CEP	
CENTRO	RIO DE JANEIRO/RJ	20021290	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO		Cód. Receita Darf	Valor
		6656	1.432.111,66
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2018)			Valor
			719.314,43
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor
			1.074.083,69
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor
			3.225.509,78

**Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

LAVRATURA			
Unidade	DRF - RIO DE JANEIRO I		Número do Procedimento Fiscal
Local de Lavratura	Av. Presidente Antonio Carlos 375, sala 227, Centro/Rio de Janeiro		0710800.2016.00191
			Data Hora
			29/01/2018 14:54
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	DOLPHIN DRILLING PERFURACAO BRASIL LTDA		CNPJ
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
RUA DO PASSEIO	42	PAVMTO: 11 E 12 (21) PARTE	33442205
Bairro	Cidade/UF	CEP	
CENTRO	RIO DE JANEIRO/RJ	20021290	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO		Cód. Receita Darf	Valor
		6656	1.432.111,66
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2018)			Valor
			719.314,43
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor
			1.074.083,69
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor
			3.225.509,78

Termo de Verificação Fiscal

A autoridade tributária começa descrevendo o objeto social da empresa (atividade de apoio à extração de petróleo e gás natural) e a importação, sob regime de admissão temporária, de duas plataformas para perfuração de poços de petróleo, a Backford Dolphing e Borgny Dolphing, de propriedade da empresa armadora Dolphing Drilling Ltd.

Ao término da porção introdutória, a fiscalização divide a exação tributária em dois grupos. O primeiro diz respeito aos créditos da não-cumulatividade, cuja composição o contribuinte foi intimado a demonstrar por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 2 e 3), tendo apresentado planilhas ilustrativas como resposta.

Mais tarde, através do Termo de Intimação Fiscal n.º 7 (fls. 980 a 984), o agente fiscal enumerou as despesas deduzidas da base de cálculo das contribuições sociais que deveriam ser comprovadas pelo fiscalizado.

Ao recepcionar a resposta, a autoridade tributária identificou o registro de bens ou serviços classificados como insumos que, com base na legislação do imposto de renda, seriam dedutíveis como custos ou despesas, entretanto, pela ótica da legislação do PIS/Pasep e da Cofins, não poderiam ser descontados, pois não guardam relação intrínseca e direta com os serviços prestados pela fiscalizada (fundamentado na Solução de Divergência Cosit n.º 7/2016).

As glosas foram documentadas, por mês, nas tabelas às fls. 1.435 a 1.439, e cuidam de: serviços de consultoria de expatriados na função *onshore* ou executados na própria prestadora, serviços gerais de recuperação e inspeção de amarras e acessórios não devidamente identificados acerca do local de sua realização, serviços de galvanoplastia executados na instalação da própria prestadora, alugueis de equipamentos no porto de Nitshore ou sem definição do local de sua utilização, fretes de transporte de materiais de Macaé ao porto de Nitshore e vice-versa; e reembolso de despesas portuárias e com combustíveis e lubrificantes.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.445 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.720830/2018-14

Com referência ao segundo grupo de infrações, debruçou-se a fiscalização sobre as receitas contabilizadas como oriundas de prestação de serviços ao exterior, mas que na prática não são exportações.

De posse dos contratos firmados entre as empresas Dolphin Drilling Ltd (afretadora e solidária) e Dolphin Drilling Brasil (contratada) com a Petróleo Brasileiro S/A e Sonangol (contratantes), verificou-se que, por definição contratual, a execução seria de caráter simultâneo, ou seja, o fornecimento das plataformas pela empresa sediada no exterior estaria atrelado à prestação de serviços pela empresa nacional.

Já a análise do contrato de prestação de serviços entre a Dolphin Drilling Ltd e Dolphin Drilling Brasil revelou que as atividades desempenhadas por esta não divergiam daquelas especificadas no contrato original firmado entre as empresas citadas anteriormente. A autoridade tributária também chama a atenção para o fato de que a atuada era a responsável pelo controle de estoques de materiais importados e admissão temporária das plataformas, obtenção de vistos para estrangeiros, alimentação, hospedagem, locomoção e outras atividades de apoio.

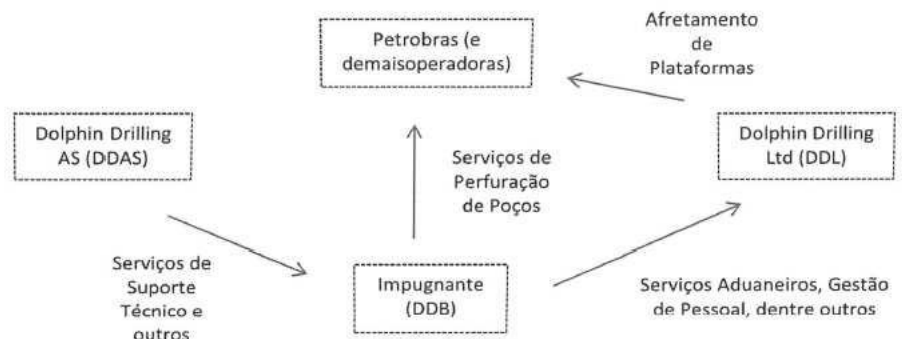
Sendo assim, entendeu ser desnecessário o contrato particular estabelecido entre a Dolphin Drilling Ltd (sócia da fiscalizada) e Dolphin Drilling Brasil, a fim de estipular obrigações de pagar e de prestar serviços, dado isto já estar previsto no contrato original, de exploração petrolífera.

Impugnação

Intimado do lançamento em 31/01/2018, após ciência do representante legal ou preposto à fl. 1.501, o contribuinte defendeu-se em 02/03/2018 (fls. 2.526 a 2.561), em que defende que as conclusões da autoridade tributária foram tomadas à revelia do comprovado e esclarecido após dez intimações.

A priori, a empresa informa compor um grupo econômico internacional de empresas dedicadas a atividades de perfuração offshore de poços de petróleo em diversas localidades ao redor do mundo. Menciona que, no Brasil, a grande maioria das contratações de plataformas de petróleo é realizada pela Petrobrás através de contratos de execução simultânea: um instrumento de afretamento da embarcação junto ao armador (comumente pessoas jurídicas estrangeiras) e outro de prestação de serviços com pessoa jurídica nacional, para operação da embarcação afretada, conforme a Lei n.º 13.043/2014.

O gráfico a seguir, de lavra do contribuinte, resume as operações do grupo no Brasil, no ano-base 2013 (onde há DDB, leia-se Dolphin Drilling Brasil):



Feito o aparte introdutório, a empresa passa a enfrentar os pontos alegados pela fiscalização. Em primeiro lugar, a respeito da glosa de créditos da não-cumulatividade,

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.445 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.720830/2018-14

a defesa alude à conceituação obscura e, portanto, problemática de insumos na legislação das contribuições sociais, o que demandou a pronúncia do Judiciário sobre a matéria. Isto ocorreu no **REsp 1.221.170**, em que o voto vencedor destacou os critérios da essencialidade e relevância, vale dizer, imprescindibilidade ou importância de bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito.

Dessa maneira, o critério empregado pela autoridade fiscal (a Solução de Divergência Cosit n.º 7/2016) não deve ser seguido por estar desalinhado ao posicionamento da 1ª Seção do STJ.

Com base nessa argumentação, a defesa aposta que o creditamento deve ser feito à luz dos contratos de prestação de serviços junto às operadoras nacionais (Petrobrás, Sonangol, Karoon, Anadarko) e à Dolphin Drilling Ltd e rebate os “*comentários superficiais*” do agente fiscal sobre os créditos glosados com a efetiva descrição dos serviços, deixando clara sua função como insumo.

Na opinião do contribuinte, as frases retiradas do relatório e supostamente fundamentos do entendimento da autuação fiscal “*não fazem qualquer sentido, não possuem embasamento legal, são extremamente superficiais e, em hipótese alguma, podem servir de base para a glosa dos créditos da contribuinte*”. Outrossim, reforça que o fato de determinado serviço ser fornecido na instalação do prestador não interfere na possibilidade de creditamento.

Ante esse cenário, quer crer que a fiscalização cometeu erro na descrição dos fatos que levaram à glosa dos créditos da não-cumulatividade, apto a inquinar e **nulificar** o lançamento realizado. Isto porque não houve motivação clara, o que prejudica o entendimento da interessada quanto aos critérios usados para descaracterização dos insumos. Isto conduz ao cerceamento de seu direito à defesa e ao contraditório e à ofensa ao princípio da legalidade e da tipicidade tributária.

Caso superada a questão preliminar, ressalta que o critério empregado pela fiscalização para conceituar insumos está ultrapassado. E, após apresentar a base constitucional e legal da não-cumulatividade, informa que o conceito restritivo aplicado pela Receita Federal do Brasil está superado, tomando por base os julgados do CARF e do STJ, conforme os quais o critério adotado para identificação dos insumos é o da essencialidade. Por este motivo, requer a

Ato contínuo, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO CLARA E PRECISA NAS AUTUAÇÕES.
INOCORRÊNCIA. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É descabida a declaração de nulidade quando o auto de infração contém a descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, com indicação dos dispositivos legais que amparam o lançamento, permitindo ao contribuinte expor os motivos de fato e de direito pelos quais discorda da constituição dos créditos tributários.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado em fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.445 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.720830/2018-14

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. ENDEREÇO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de endereçamento de intimações por via postal em nome do procurador constituído, em razão de inexistência de previsão legal de intimação em endereço diverso do domicílio tributário do sujeito passivo.

DIREITO CREDITÓRIO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência dos créditos da não-cumulatividade que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE.

Revela-se desnecessária a realização de perícia quando o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2013

CONCEITO DE INSUMO. STJ. RECURSO REPETITIVO.

Somente após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, os órgãos julgadores das Delegacias de Julgamento poderão afastar ato normativo considerado ilegal pelo STJ em sede de recurso repetitivo.

Portanto, no presente momento ainda é inaplicável o conceito de insumo determinado no acórdão que julgou o REsp 1.221.170.

REGIME NÃO CUMULATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo, somente são considerados insumos, para fins de creditamento, os combustíveis e lubrificantes, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO INCIDÊNCIA.

A não incidência da contribuição social sobre a prestação de serviços somente resta caracterizada quando esta é em favor de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e o pagamento represente ingresso de divisas, o qual deverá ser comprovado com a apresentação da liquidação do contrato de câmbio respectivo.

INGRESSO DE RECURSOS DO EXTERIOR. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não configura ingresso de divisas o pagamento de prestação de serviços por empresa no exterior, para empresa do mesmo grupo econômico no Brasil, quando esse pagamento faz parte do custo de um outro serviço dessa empresa estrangeira para uma terceira em nosso país. O fato de o recurso ter ido originalmente para uma empresa no exterior e retornado não modifica a natureza da operação original.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.445 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.720830/2018-14

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013

DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à contribuição para o PIS/Pasep, que restar decidido no lançamento da Cofins.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, em 22/10/2018, fl. 3031, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário, em 21/11/2018, fls. 3034-3053, pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Impugnação, destacando-se:

- (i) Quanto aos bens utilizados como insumo: após um breve relato sobre o conceito de insumo na doutrina e na jurisprudência, postulou que o conceito, mais abrangente, adotado no Recurso Repetitivo 1.221.170/PN fosse aplicado ao caso em questão; ou, caso assim não se entenda, que seja realizada perícia adotando o novo conceito, já que a fiscalização teria adotado o conceito mais restrito.
- (ii) Quanto às receitas de exportação, a Recorrente aduz que prestou serviços a seu cliente estrangeiro, emitiu as respectivas notas fiscais e recebeu os valores via contrato de fechamento de câmbio junto à instituição financeira nacional, preenchendo todos os requisitos legais à imunidade das contribuições ao PIS e COFINS quanto à tais receitas. A Recorrente faz prova do ingresso de divisas, com a juntada dos contratos de câmbio com a instituição financeira nacional, relativo ao pagamento recebido de seu cliente estrangeiro pelos serviços prestados a ele no país.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renta da Silveira Bilhim, Relator.

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento. Entendo, contudo, pela necessidade de conversão do processo em diligência para verificar a validade e montante do crédito pleiteado pelo sujeito passivo.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de autos de infração visando à cobrança de créditos tributários de PIS e COFINS, relativos ao ano-calendário de 2013, no valor de R\$ 2.225.509,78 e R\$ 14.858.042,85, respectivamente.

A Fiscalização divide a exação tributária em dois grupos.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.445 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.720830/2018-14

O primeiro diz respeito aos créditos da não-cumulatividade. As glosas foram documentadas, por mês, nas tabelas às fls. 1.435 a 1.439, e cuidam de: serviços de consultoria de expatriados na função onshore ou executados na própria prestadora, serviços gerais de recuperação e inspeção de amarras e acessórios não devidamente identificados acerca do local de sua realização, serviços de galvanoplastia executados na instalação da própria prestadora, alugueis de equipamentos no porto de Nitshore ou sem definição do local de sua utilização, fretes de transporte de materiais de Macaé ao porto de Nitshore e vice-versa; e reembolso de despesas portuárias e com combustíveis e lubrificantes.

No segundo grupo de infrações, a Fiscalização tratou das receitas contabilizadas como oriundas de prestação de serviços ao exterior, mas que na prática não são exportações.

1. Dos bens e serviços enquadrados na definição de insumo

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua na prestação de serviços relativos à atividade de apoio à extração de petróleo e gás natural.

Quanto aos créditos enquadrados no conceito de insumo, a DRJ manteve integralmente a autuação. Adotou-se o conceito restrito prescrito nos arts. 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, também plasmado na Solução de Divergência Cosit n.º 7/2016, ratificando a glosa dos créditos pleiteados por não se identificarem com tal definição.

A Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, na forma dos mais recentes julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis n.º10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.445 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.720830/2018-14

imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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. 543C 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. 543C 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.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.445 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.720830/2018-14

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

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;

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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis n.ºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB n.º1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA n.º 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ n.º 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.445 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.720830/2018-14

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.445 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.720830/2018-14

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Necessária, portanto, a baixa dos autos em diligência a fim de se analisar se os créditos derivados da não cumulatividade pleiteados pelo Contribuinte se enquadram no novo conceito de insumo, como se explicitará ao final.

2. Das receitas decorrentes de exportação de serviços

A fim de se entender melhor a operação, investigando os autos percebe-se a existência de três relações contratuais: o **afretamento de embarcações** entre a Petrobrás e a Sonangol e a Dolphin Drilling Ltda; o **prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo** entre a Petrobrás (fls. 17 a 73) e a Sonangol (fls. 1.611 a 1.878) e a interessada (outrora denominada Navis Drilling); e o **prestação de serviços de suporte às operações** (serviços aduaneiros, gestão de pessoal e outros) entre a Dolphin Drilling Ltda e a interessada (fls. 642 a 688). É sobre esse último pacto que repousa a autuação.

A empresa Dolphin Drilling Ltd é estrangeira e realiza contrato de prestação de serviços de suporte às operações com a brasileira Dolphin Drilling Perfuração Brasil Ltda, ora autuada. A Recorrente alega realizar prestação de serviços a tomador no exterior e, para tal, recebe recursos do exterior em remuneração ao serviço prestado no Brasil. Desta forma, postula a aplicação da imunidade das contribuições ao PIS e à COFINS por se tratar de receitas decorrentes da exportação de serviços.

Na linha da fundamentação da DRJ, a legislação em vigor, Lei nº 10.637/2002, art. 5º, inciso II, e Lei nº 10.833/03, art. 6º, inciso II, considera ocorrida a exportação de serviços mediante a constatação cumulativa dos seguintes requisitos: (i) a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, (ii) cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Desta forma, nada obstante reconheça a existência de contrato entre prestador no Brasil e tomador no exterior, a DRJ manteve a autuação por entender não ter ocorrido a exportação de serviços de que trata a norma do PIS/Pasep e da Cofins. Em síntese, na visão da DRJ, o fluxo de divisas parte do território brasileiro ao exterior, por ocasião dos contratos da Petrobrás e Sonangol, e reingressa à interessada formalmente como exportação de serviços, embora não o seja na prática. Logo, conclui que não ocorreu o ingresso de divisas, mas apenas a realocação de parte do custo das operações de afretamento e perfuração de poços, pagas pela Petrobrás e Sonangol, em favor da empresa nacional.

Adicionalmente, a DRJ pontua que, não existe, nos autos, a prova do ingresso de divisas em favor da interessada e originárias da Dolphin Drilling Ltd. Consignou que não houve a juntada aos autos dos contratos de câmbio que comprovariam o ingresso de divisas relativos ao pagamento pela prestação de serviços em discussão.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.445 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.720830/2018-14

Desta forma, a Recorrente, no seu recurso voluntário, além de outros documentos, apresentou uma série de contratos de câmbio que, segundo a DRJ, comprovariam o requisito do ingresso de divisas relativo ao pagamento pela prestação de serviços realizados no Brasil, mas contratados de tomadora estrangeira.

Na oportunidade da baixa dos autos em diligência para que a Unidade de Origem apure os créditos da não cumulatividade dentro do novo conceito de insumo, aproveita-se para questionar e solicitar a análise da nova documentação acostada aos autos pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário, no tocante à prova do ingresso de divisas, a caracterizar a exportação de serviços, receita imune, na forma do art. 149, § 2º, inciso I, incluído pela EC n.º 33/01.

3. Solicitação de Diligências

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto n.º 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao ano calendário de 2013:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp n.º 1.221.170/PR. Nesse item, a Recorrente deverá seguir a mesma ordem de agrupamento de glosas seguida no Relatório Fiscal acostado ao Despacho Decisório.

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, anteriormente citado.

3. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre os fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit n.º 05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

4. Na oportunidade, no tocante às receitas decorrentes de exportação de serviços, analise os novos documentos trazidos no Recurso Voluntário da Contribuinte, a fim de se aferir o ingresso de divisas relativo ao pagamento da prestação de serviços realizados à tomadora no exterior.

5. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto n.º 7.574/2011.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como proponho a presente resolução.

(documento assinado digitalmente)

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.445 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.720830/2018-14

Renata da Silveira Bilhim