



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15374.724376/2009-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.511 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2023
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005

NÃO CUMULATIVA. PIS/COFINS. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITOS
PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018 (critérios da essencialidade e a relevância).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reverter as glosas créditos das despesas com (1) “Construção, Manutenção e Reparo Naval”, (2) “Inspeção de Equipamentos”, “Limpeza Industrial” (revertida no relatório fiscal), (3) “Projeto de Impacto Ambiental”, (4) “Hotelaria Marítima e Terrestre”, (5) “Tratamento de Impactos Ambientais” e (6) transporte aéreo de funcionários para as plataformas de petróleo em alto mar. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas com “Coleta de Lixo e Resíduos Industriais”. Vencidos os Conselheiros Ari Vendramini, Juciléia de Souza Lima e Sabrina Coutinho Barbosa, que revertiam a glosa sobre este item. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso, para manter as glosas com “Conservação e Limpeza das Áreas”, “Exames Clínicos”, “Segurança do Trabalho” e “Serviço de Reflorestamento”, “Andaime – Montagem e Desmontagem”, “Construção e Instalação e Montagem Industriais” e “Obras de Reforma/Const/Instal/Edificação em geral”. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima e Sabrina Coutinho Barbosa, que revertiam as glosas com as despesas de “Conservação e Limpeza das Áreas”, “Exames Clínicos”, “Segurança do Trabalho” e “Serviço de Reflorestamento”. Vencida a Conselheira Juciléia de Souza Lima, que revertia as glosas de despesas com “Andaime – Montagem e Desmontagem”. Vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, que revertia as glosas de despesas com “Construção e Instal. e Mon. Industriais” e “Obras de Reforma/Const/Instal/Edificação em geral”. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas dos créditos extemporâneos. Vencidos os Conselheiros Ari Vendramini e Sabrina Coutinho Barbosa, que revertiam a glosa sobre este item.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Laercio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcos Antonio Borges (suplente convocado (a)), Jucileia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte e faço reprodução em parte do relatório da resolução 3202-000.348/CARF:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação (Dcomp) de crédito informado como originário de pagamento efetuado a maior em 15/02/2005 a título de COFINS não cumulativa/ combustíveis, código de receita 6840.

A DEMAC/RJO exarou o despacho decisório de fl. 1864, com base no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1839 a 1863 decidindo não reconhecer o direito creditório pleiteado e, em decorrência, não homologar a compensação declarada. No referido Termo consta consignado, em resumo, que:

- a) A ação fiscal foi formalizada para fins de verificar a legitimidade das compensações declaradas pela empresa, envolvendo créditos relativos a supostos pagamentos a maior de Cofins não cumulativa combustíveis referentes aos períodos de apuração janeiro, março e outubro de 2005;
- b) Verificouse que os créditos utilizados para compensação foram apurados somente a partir da retificação nos DCON e sua apuração se deu em decorrência do aumento expressivo no valor dos créditos da não cumulatividade;
- c) A análise pautouse na auditoria dos créditos da não cumulatividade cujas retificações impactaram na apuração do crédito utilizado na compensação, bem como na auditoria dos créditos de maior valor. Quanto ao mês de março, promoveuse ainda a auditoria da base de cálculo da CofinsCombustíveis, haja vista que as retificações no DCON resultaram também na redução no valor devido da aludida exação;
- d) A fiscalizada não conseguiu identificar os serviços aplicados em cada etapa do processo produtivo, limitandose a apresentar relação geral dos serviços cujos valores utilizou como base de cálculo dos créditos descontados, sendo este um motivo suficiente para afastar o desconto de tais créditos, devido à impossibilidade de se atestar que se tratam de insumos diretamente aplicados ou consumidos no processo produtivo, como exige a legislação;
- e) Ainda que assim não fosse, a análise das planilhas apresentadas, da relação de produtos produzidos e destinados à venda e as atividades desempenhadas conforme estatuto social, permite ao menos identificar os serviços que flagrantemente não se caracterizam como insumos;

f) A relação detalhada dos serviços glosados foi juntada aos processos de controle das DCOMP;

g) Nos meses de março e outubro, também foram objeto de glosa os valores dos serviços em relação aos quais não restou caracterizada a ocorrência da aquisição dentro do mês de apuração do crédito, quais sejam, aqueles que, simultaneamente, nem a data de emissão da nota fiscal, nem a data de contabilização se deram no mês de apuração do crédito a descontar;

h) Com relação aos créditos relativos a despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, a fiscalizada foi intimada a apresentar notas fiscais de serviços da Petrobrás Transportes S/A – TRANSPETRO e pelas empresas de táxi aéreo e táxi comum (terrestre) relacionadas na planilha apresentada. A empresa apresentou apenas parte das notas fiscais requeridas. A análise das notas em confronto com as atividades desenvolvidas pelas empresas emitentes comprova que tais despesas se referem a transporte concernente à logística interna da empresa, transporte de pessoas ou apoio aéreo na exploração e produção de petróleo, e não a fretes contratados para a entrega de mercadoria/produto ao adquirente;

i) No caso da Transpetro, somente foram apresentadas cópias das “notas de débito” referentes a possível aluguel de seus navios. Os serviços se referem ao transporte do petróleo dos campos de produção para os terminais da própria Transpetro e de lá para as refinarias e para as distribuidoras. As empresas de táxi aéreo prestam serviços de transporte de pessoas e de apoio aéreo logístico na exploração e produção de petróleo. Quanto aos serviços de táxi comum, é flagrante que este não é o meio utilizado para entrega de produtos a seus clientes. Nenhum dos serviços citados se referem a frete nas vendas;

j) A relação detalhada dos serviços de frete glosados foi juntada aos processos de controle das DCOMP;

k) Com relação aos créditos nas aquisições por importação de bens insumos e para revenda, foi possível confirmar, em consulta ao sistema Siscomex, as importações listadas pela fiscalizada, bem como a efetividade de quase a totalidade dos pagamentos da Cofins incidente na importação. Foram glosados apenas os valores concernentes a aquisições cujas importações não se deram dentro do mês de apuração do crédito (março e outubro) e aquelas em relação às quais não restou confirmado o pagamento (janeiro, março e outubro);

l) No caso de apuração extemporânea de créditos, a providência a ser tomada consiste na retificação do DICON relativo ao mês em que se deu a aquisição;

m) Foram detalhadas as glosas de créditos relativos a aquisições por importação de bens utilizados como insumo ou para revenda. Foi considerada como data de aquisição a data do registro da DI original;

n) Em relação aos meses de março e outubro, também foi objeto de glosa a diferença entre o valor comprovado a título de crédito relativo às importações de bens sujeitos às alíquotas por unidade de produtos e o declarado no DICON;

o) Já no que diz respeito às aquisições por importação de serviços utilizados como insumos, a fiscalizada não logrou êxito em identificar os respectivos pagamentos da Cofins. Na planilha apresentada não há informação quanto às datas dos recolhimentos nem quanto à identificação do CNPJ dos estabelecimentos que procederam a tais pagamentos, impossibilitando, assim, atestar que os pagamentos da Cofins incidente na importação efetivamente ocorreram;

p) A fiscalizada não apresentou os dados requeridos com a finalidade de comprovar as despesas com energia elétrica, limitandose a informar que o arquivo não foi

demonstrado de forma analítica por não dispor de tais informações e a apresentar planilha contendo basicamente os valores utilizados como base de cálculo de tal crédito e o crédito apurado, os quais sequer equivalem àqueles declarados no DACON, de modo que não resta alternativa senão a de glosar a integralidade dos créditos;

q) No que se refere ao mês de março, a fim de que se pudesse verificar a pertinência da redução da base de cálculo da Cofins – Combustíveis promovida no DACON retificador, a fiscalizada apresentou planilhas e Razão Contábil da conta 3101110001 – “Faturamento bruto – Produtos – País”. Os valores escriturados são condizentes com os registrados no DACON retificador, à exceção do valor da venda de gasolina, exceto de aviação. No que tange ao valor devido de Cofins – combustíveis no mês de março, foi considerado o valor resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo escriturada na contabilidade em relação à gasolina, exceto de aviação e mantidos os valores sobre as demais receitas de venda de combustíveis, conforme declarado no DACON;

r) Procedeu-se à apuração da Cofins não cumulativa, ficando demonstrado que, uma vez afastadas as parcelas indevidas de descontos, não subsistem os créditos de pagamento a maior utilizados nas compensações em foco, devendo ser não homologadas as DCOMPs referentes a crédito de Cofins – Combustíveis dos meses de janeiro, março e outubro de 2005.

A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório e respectivo Termo de Verificação Fiscal em 18/10/2012 (fl. 1864) e apresentou Manifestação de Inconformidade em 16/11/2012 (fls. 1869/1890), alegando, em síntese que:

a) A adoção da corrente restritiva daquilo que se considera insumo já não encontra amparo na melhor doutrina e no CARF;

b) As normas que instituíram a não cumulatividade do PIS e da Cofins não firmaram expressamente o entendimento de que por insumo haveria de ser conhecido somente os bens e serviços diretamente envolvidos na produção dos bens e serviços;

c) As receitas de uma atividade empresarial não decorrem exclusivamente da aquisição de bens e serviços diretamente utilizados na cadeia produtiva, mas de uma gama de bens e serviços que compõem os custos envolvidos na própria existência e manutenção da atividade econômica;

d) Uma vez verificada a relevância dos custos indicados na planilha, mostrase latente o fato de que a decisão que determinou a glosa dos créditos gerados a partir deles está a merecer reparos, sob pena de violação dos dispositivos legais aplicáveis;

e) De forma direta, clara e objetiva, o legislador garantiu ao contribuinte o direito de apropriação, nos meses subsequentes, do crédito não aproveitado em momento pretérito, independentemente do motivo que o tenha impossibilitado de utilizá-lo no mês em que ocorreu o custo ou despesa, conforme se depreende do inciso I, § 8º, art. 3º da Lei 10.637/2002;

f) A regra do inciso I, § 1º, art. 3º da Lei 10.833/2003 não instituiu condicionantes para o aproveitamento de créditos;

g) Instruções Normativas editadas quando da instituição do sistema não cumulativo da Cofins demonstram o quão irrelevante é a competência de origem do crédito para fins de seu aproveitamento. A Receita orientou que o contribuinte prestasse informações de custos e despesas ocorridos em meses diversos em um único DACON e que sua apresentação se desse em momento bem posterior à ocorrência das operações geradoras dos custos e despesas (INs 387/2004, 437/2004, 503/2005);

- h) Diferentemente do ICMS, o crédito do PIS e da Cofins não se origina do confronto entre operações de entrada e de saída de mercadorias, mas sim da própria ocorrência da operação passível de gerar o custo/despesa geradora do crédito;
- i) O processo da PER/DCOMP está, hoje, aparelhado para se atestar não só a legitimidade dos créditos apurados na forma do art. 15 da Lei 10.865/2004, mas também de todo e qualquer elemento inerente à aferição de seu regular processamento, independentemente do mês em que tenha se originado o direito creditório;
- j) O descumprimento da obrigação acessória, por si só, impõe, quando muito, a sanção administrativa pelo seu descumprimento, conforme § 3º do art. 113 do CTN, e não a rejeição do crédito arguido para fins de compensação e que representa a própria apuração da obrigação principal, regulada pela norma do § 1º do art. 113 do CTN;
- k) Conforme leciona a doutrina, bem como já decidido pelo CSRF do CARF, os gastos com frete de pessoas e produtos, passíveis de gerarem créditos do PIS/Cofins, não se restringem àqueles envolvendo a entrega de mercadorias/produtos aos clientes adquirentes;
- l) No que diz respeito aos serviços de táxi aéreo, é notória sua participação na cadeia, visto que utilizados para transporte de empregados até as plataformas localizadas em alto mar, onde serão envolvidos na atividade de exploração e produção de petróleo;
- m) A utilização de táxi terrestre funciona como um prolongamento da operação inicial, vale dizer, parte integrante do transporte aéreo;
- n) Para que se dê o refino do petróleo, parte seguinte à exploração, é ele remetido para os tanques da contribuinte tão logo extraído do solo, ato último que se dá por meio dos serviços prestados pela Transpetro, sendo tal serviço, portanto, indispensável na atividade;
- o) A Solução de Consulta trazida pela Receita não encontra amparo em Soluções de Consulta posteriores;
- p) O frete suportado na cadeia produtiva já foi reconhecido pelo CARF como sendo insumo inerente à atividade, sem o qual se revelaria impossível a obtenção do resultado almejado pelo empresário;
- q) As notas de débito revestem-se de conteúdo suficiente para fins de provar a despesa suportada pela Contribuinte;
- r) Com relação à glosa de créditos relativos a aquisições por importação, a questão envolvendo a alocação do crédito em DACON oriundo de competência diversa daquela em que se deu o seu nascimento, o contribuinte se reporta às razões anotadas no item IV B para justificar a manutenção dos créditos provenientes da importação de bens para insumos e para revenda;
- s) Na medida em que referidos bens e serviços foram importados, mostrase estranha a exigência do documento comprobatório do pagamento do tributo, quando foram apresentadas as respectivas DIs que jamais teriam o desembaraço concluído sem o recolhimento da Cofins;
- t) No que diz respeito às despesas de energia elétrica, a contribuinte requer a juntada do demonstrativo anexo, capaz de demonstrar que a energia elétrica foi consumida nos estabelecimentos da fiscalizada;
- u) Por fim, protesta pela juntada de documentos relacionados e documentos complementares, bem como pela apresentação de outras provas que contribuam para o deslinde da questão e que seja julgada procedente a manifestação de inconformidade,

declarando legítimo o direito à integralidade dos créditos apontados e a homologação das compensações.

Após exame da defesa apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005

NÃOCUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

COFINS. CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS COM FRETE.

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias ou produtos diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.

COFINS. CRÉDITOS NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Somente se admitem os créditos decorrentes da importação de serviços quando comprovados os efetivos recolhimentos da Cofins Importação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ELEMENTOS DE PROVA.

A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos de defesa apresentados quanto ao crédito tributário mantido. Em síntese, defende o direito de apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre a (i) aquisição de serviços utilizados como insumo; (ii) despesas com frete nas operações de venda; (iii) importações de bens e serviços e (iv) despesas com energia elétrica.

Os autos foram remetidos a este CARF que, em primeiro exame do feito, houve por bem converter o feito em diligência, conforme Resolução nº 3202-000.348 de 18 de março de 2015, nos seguintes termos:

Ante o exposto, voto para CONVERTER o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora intime a empresa Recorrente a:

a) efetuar descritivo minucioso do processo produtivo da Recorrente – elaborar laudo se necessário, a fim de que possa ser constatado o emprego dos custos, despesas e serviços

glosados pelo despacho decisório, inclusive em relação aos créditos extemporâneos (se houver);

b) destacar quais as despesas vinculadas a cada uma das contas contábeis, inserindo sua participação no processo produtivo, inclusive em relação aos créditos extemporâneos (se houver);

c) Apresentar balancetes ou Livro Razão comprovando o registro contábil da despesa no valor informado;

d) identificar cada estabelecimento e sua atividade, vinculado as despesas com energia elétrica; explicar, também, o motivo da divergência entre a base de cálculo indicada na planilha juntada na impugnação, a esse título, correspondente a R\$ 31.856.262,60, enquanto a base de cálculo informada no DACON é de R\$ 36.109.322,65

e) trazer aos autos outros elementos e informações que entenda relevantes para o deslinde do presente processo.

Em seguida, a autoridade da RFB responsável pela realização da diligência apresentará relatório circunstanciado e conclusivo a respeito da diligência, podendo trazer aos autos outros elementos e informações que entenda relevantes para o deslinde do presente processo.

Por fim deve ser intimando a Recorrente para que se manifeste expressamente sobre o resultado da presente diligência. Após, retornem a este Colegiado para continuidade do presente julgamento.

A diligência foi efetuada pela Autoridade Lançadora, que elaborou Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal, com as seguintes conclusões:

Dessa forma, considerado tudo o até aqui exposto, concluímos pela manutenção das glosas efetuadas e da não homologação da DCOMP 05122.31113.300508.1.3.04-1106, uma vez que, a nosso entender, os documentos/informações apresentados não afastam as razões originariamente consideradas pela Fiscalização e pelo Julgamento de 1ª Instância para a glosa dos créditos, ao contrário, só vem a confirmar que os custos/despesas glosados **não se referem a bem/serviço adquirido de pessoa jurídica e diretamente aplicado ou consumido na fabricação do produto ou serviço destinado à venda, tampouco a despesas com armazenagem de mercadorias e com fretes nas operações de vendas**, como expressamente exigido pela legislação de regência para terem seus valores utilizados como base de cálculo de créditos da COFINS NÃO CUMULATIVA.

No que tange à glosa dos créditos cujo aproveitamento foi considerado extemporâneo e dos créditos relativos à COFINS IMPORTAÇÃO, concluímos também pela manutenção da mesma pelas razões já expostas no Termo de Verificação Fiscal e ratificadas no Acórdão proferido pela 1ª Instância do Julgamento Administrativo.

Por fim, quanto ao registro contábil dos valores dos custos/despesas glosados, a diligenciada, embora não tenha apresentado os respectivos Razões Contábeis requeridos pelo CARF, apresentou os documentos de fls. 3069 (“Planilha Linha 3”) e 3074 (“Linha 7”), compostos, respectivamente, de sete planilhas e de seis planilhas, nas quais, segundo informa, reproduziu os dados relativos aos lançamentos contábeis efetuados para o registro dos tais valores, tendo esclarecido que, para identificação de cada lançamento contábil, basta que, nas planilhas referentes aos dados dos Razões Contábeis, selecione-se o número do respectivo documento contábil, o qual se encontra informado na coluna “Doc Contábil Razão” da primeira planilha dos aludidos documentos apresentados (Planilha “03 – Serviços” do documento “Planilha Linha 3” e Planilha “07 – Armazenamento e Frete” do documento “Linha 7”).

A Recorrente, devidamente intimada, apresentou petição aos autos manifestando-se acerca de cada um dos pontos examinados pela Fiscalização requerendo ou a determinação de nova resolução a ser cumprida nos exatos termos da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso representativo de controvérsia (REsp nº 1.221.170 - Créditos de PIS e COFINS sob o prisma da essencialidade), ou, então, que seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Os autos, então, retornaram ao CARF e foi proferida nova resolução, uma vez que o Colegiado entendeu que a unidade de origem não teria cumprido o que foi determinado anteriormente.

Em e-fl. 2496 e seguintes, a DEMAC/RJO, proferiu despacho decisório de ofício, revertendo a glosa de R\$ 5.947.190,97, diante das declarações de importações.

Em diligência, a unidade de origem se manifestou, que não é hipótese de diligência.

A contribuinte se manifesta no sentido de que não foi cumprido o item I da última diligência, tendo em vista a não adequação ao conceito atual insumo.

Posteriormente, foi convertido novamente em diligência o feito, sendo proferido relatório fiscal e a contribuinte se manifestando posteriormente.

É o relatório.

Voto

I ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

II PRELIMINAR DE NULIDADE

Os artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, dispõe sobre as nulidades do processo administrativo fiscal, vejamos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No que tange ao argumento de nulidade do tópico, não merece prosperar o pleito uma vez fundamento no acórdão DRJ e chegando em conclusão diversa que pretende a contribuinte.

III DO MÉRITO

III.1 CONCEITO DE INSUMO DE PIS/COFINS

O Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte” (grifei):

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

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

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

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

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

imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

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

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

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

Passa-se, então, à análise das glosas

III.II DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Sustenta a contribuinte pede reforma relativa às glosas da aquisição de serviços essenciais a sua atividade, quais sejam:

Mês: Outubro/2005		
Item	Descrição do Serviço	Custo de Aquisição
1	Administração e Fiscalização de Obras	4.886.307,49
2	Andaimes – Montagem e Desmontagem	916.051,52
3	Apoio Administrativo	4.484.690,55
4	Coleta de Lixo e Resíduos Industriais	832.988,81
5	Conservação e Limpeza de Áreas	2.082.427,08
6	Conservação e Limpeza Predial	2.973.309,61
7	Construção Instal. e Mont. Industriais	20.983.809,67
8	Construção, Manut. e Reparo Naval	76.800,00
9	Desratização e Desinsetização	152.128,13
10	Hotelaria Marítima/Terrestre	7.155.205,06
11	Inspeção de Equipamentos	3.221.654,62
12	Limpeza Industrial	976.347,30
13	Obras de Reforma/Const/Instal/Edificação em geral	11.050.414,96
14	Projetos Arquitet. Paisag. e Urbanismo	59.937,20
15	Projetos Impacto Ambiental	503.597,43
16	Promoções, Feiras e Exposições	67.867,33
17	Publicidade, Jornalismo e Propaganda	109.839,27
18	Recepção, Eventos e Homenagens	8.933,13
19	Recuperação de Pneus	5.807,00
20	Refeições, Lanches e Similares	5.068.225,21
21	Reprografia e Cópias	225.042,23
22	Restauração de Documentos	15.776,00
23	Segurança do Trabalho	1.403.976,14
24	Serviços Médicos e Dentários – Hospitais	2.869,03
25	Serv. Mov. Estoc. e Controle de Materiais	1.515.801,69

26	Serviços de Auditoria Contábil	8.297.619,34
27	Serviços de Despachantes	371.836,01
28	Serviços de Enfermagem	1.324.820,23
29	Serviços de Fisioterapia	54.696,63
30	Serviços de Lavanderia	79.371,44
31	Serviços de Manutenção em Instal. Prediais	2.647.089,17
32	Serviços de Nutricionista	46.690,51
33	Serviços Gráficos	113.072,35
34	Serviços Jurídicos	198.782,41
35	Serviços Médicos	1.408.402,60
36	Serviços Odontológicos	10.509,04
37	Tratamento de Impactos Ambientais	483.114,59
38	Treinamento Público Externo	15.456,00
39	Vigilância	3.381.155,04
40	Vistoria de Embarcações	42.241,01
TOTAL DA GLOSA (serviços) – Outubro/2005		87.254.662,83

Compreendo que os seguintes serviços devem ter suas glosas revertidas conforme os itens:

Construção, Manutenção e Reparo Naval;

Inspeção de equipamentos;

Limpeza industrial – revertida no relatório fiscal;

Projeto de impacto ambiental;

III.III MÊS OUTUBRO – CRÉDITOS DE MESES ANTERIORES

A despesas com serviços cuja aquisição não ocorreu no mês de outubro de 2005. Para tanto, foram considerados os serviços em que se verificou simultaneamente que nem a data de emissão da nota fiscal, nem a data em que o custo ou despesa foi contabilizado correspondiam ao mês do crédito descontado.

A contribuinte aduz trata-se de saldo remanescente e por tal razão tem o direito ao aproveitamento do crédito, considerando que não existe vedação na legislação para tal tomada de crédito.

No entanto, a DRJ aduz:

O equívoco do contribuinte, em verdade, diz respeito ao procedimento de cálculo adotado, que consistiu na inclusão na composição da base de cálculo do crédito não cumulativo da COFINS, valores de aquisições que ensejariam a apropriação dos créditos correspondentes, mas que dizem respeito, todavia, não ao período de referência (outubro de 2005), mas, sim, a períodos anteriores de apuração. Nesse ponto, assiste razão à decisão recorrida, que desconsiderou a inclusão de tais créditos de períodos anteriores.

Ainda, em que pese seja afastada a questão acima, por se tratar de pedido de compensação, o ônus probatório recai sobre a contribuinte, nesse aspecto não há como se certificar se os valores glosados por terem sido indevidamente incluídos na apuração da base de cálculo dos créditos relativos a março de 2005 não tenham sido também aproveitados, assim, ausente de liquidez e certeza.

III.IV FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA – TRANSPORTE AÉREO DE FUNCIONÁRIOS

Trata-se de transporte aéreo para pessoas em alto mar. Nesse sentido a DRJ:

Em suas alegações, a interessada não contradiz as conclusões fiscais, ou seja, não procura demonstrar que as despesas objeto da glosa efetuada decorram de serviços de frete nas operações de venda, mas simplesmente afirma que os fretes passíveis de gerar crédito não devem se restringir àqueles envolvendo a entrega de mercadorias/produtos aos clientes adquirentes e que os serviços de transporte em questão são essenciais ao desenvolvimento da atividade de exploração e produção de petróleo.

Pois bem! Fato que a DRJ e a Fiscalização não tratava-se de frete, com tudo, existe posicionamento no CARF, que os gastos nos transportes agrícolas com empregado, equivale a frete.

Nesse sentido, compreendo que o gasto realizado com deslocamento por via aérea de funcionários para as plataformas em alto mar, se enquadra no conceito de insumo.

Assim os custos/despesas relacionados ao transporte dos empregados (funcionários) utilizados na produção da matéria-prima, ou seja, no florestamento/reflorestamento para a produção de madeira, enquadram-se no inciso II do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente e também na definição de insumos dada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Os custos/despesas relacionados ao transporte dos empregados (funcionários) utilizados em outros departamentos da recorrente, comercial, administrativo, não dão direito ao desconto de créditos da contribuição.

Com relação às demais despesas com transportes, o desconto de créditos é permitido sobre fretes incorridos na aquisição de bens para revenda e na aquisição de matérias-primas utilizadas na produção dos bens destinados à venda (inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003) e fretes na operação de vendas (inciso IX deste mesmo artigo).

No entanto, no Recurso Voluntário, a recorrente não impugnou nem fez referência expressa a tais fretes. Assim, apenas a glosa dos créditos sobre os custos/despesas incorridos com o transporte de empregados (funcionários) utilizados na produção da matéria-prima, deve ser revertida. Em sentido análogo:

Numero do processo:10940.900075/2015-11

Turma:Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão:Tue Mar 21 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação:Fri May 26 00:00:00 UTC 2023

Ementa:ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013 CUSTOS/DESPESAS. VEÍCULOS. TRANSPORTE. EMPREGADOS. PRODUÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas relacionados ao transporte de empregados (funcionários) da zona urbana para a zona rural, utilizados no florestamento/reflorestamento, para a produção da matéria-prima utilizada produção dos bens destinados à venda, dão direito ao desconto de créditos da contribuição. CUSTOS DIVERSOS. SERVIÇOS GERAIS. SERVIÇOS DE TERCEIROS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. Os custos/despesas que dão direito ao desconto de créditos da contribuição são aqueles expressamente elencados nos incisos do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e os que se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR; a falta de identificação dos custos/despesas implica na manutenção da glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização.

Numero da decisão:3301-012.368

Nome do relator:JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS

Dessa forma, reverto a glosa.

III.V DOS CRÉDITOS SOBRE A IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

A DRJ negou o pleito da contribuinte, por ausência de prova que houve efetivamente o pagamento.

Como trata-se de crédito supostamente pago e a contribuinte busca a compensação de tal crédito, faz necessário o demonstrativo de pagamento.

Ainda, a DRJ alega que os pagamentos não confirmados no sistema SINAL.

Dessa forma, não merece prosperar o pleito da contribuinte.

III.IV DA DIFERENÇA DO VALOR INFORMADO EM DA CON E EM PLANILHAS

Tal ponto mencionado, em revisão de ofício pela unidade de origem em e-fl. 3449 e seguintes, foi revertidas as glosas em despacho decisório.

Assim, a matéria não deve ser conhecida, eis, que dado provimento pela unidade de origem.

IV CONCLUSÃO

Voto para conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reverter as glosas créditos das despesas com (1) “Construção, Manutenção e Reparo Naval”, (2) “Inspeção de Equipamentos”, “Limpeza Industrial” (revertida no relatório fiscal), (3) “Projeto de Impacto Ambiental”, (4) “Hotelaria Marítima e Terrestre”, (5) “Tratamento de Impactos Ambientais” e (6) transporte aéreo de funcionários para as plataformas de petróleo em alto mar.

Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.