



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

Processo nº 15374.724394/2009-61
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3201-001.489 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 25 de outubro de 2018
Assunto PIS COFINS NÃO CUMULATIVOS
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS
Recorrida 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.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovanni Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº **12-51.917**, proferido pela 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), que assim relatou o feito:

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 DACON 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 Cofins Combustíveis, haja vista que as retificações no DACON 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 DACON 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 DACON;

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: 01/01/2005 a 31/01/2005

NÃOCUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, consideramse 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 3202-000.349 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 prima da essencialidade), ou, então, que seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Os autos, então, retornaram ao CARF e foram a mim redistribuídos por sorteio, uma vez que a Relatora original do feito não mais integra este colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

O Recurso Voluntário é próprio e tempestivo.

Para melhor exame do feito, passo a analisar cada um dos tópicos recursais apresentados pela contribuinte.

"II.a DOS CRÉDITOS APURADOS EM RELAÇÃO À AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS"

Neste tópico a Recorrente solicita o reconhecimento do direito ao crédito da COFINS apurados no mês de março de 2005 sob a afirmativa de que se tratam de serviços tomados como insumo no seu processo produtivo.

Tanto a Fiscalização, como a DRJ, buscam validar o lançamento no entendimento de que, na apuração do PIS e da COFINS não cumulativas deve-se aplicar o disposto nas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, que, em síntese, invoca os conceitos estabelecidos pela legislação do IPI.

Todavia, é de conhecimento que a matéria em questão sofreu considerável alteração após a lavratura do auto de infração e prolação do acórdão proferido pela DRJ.

Na esteira do que há muito vinha se estabelecendo deste CARF, para fins de apuração do PIS e da COFINS não cumulativas sobre a aquisição de insumos pela Pessoa Jurídica, já definiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso Representativo de Controvérsia, portanto, de efeito vinculante à este CARF e à própria Administração Tributária, pelo afastamento da aplicação da legislação de IPI utilizada como parâmetro na autuação. E, também consoante jurisprudência já estabelecida por esta Corte Administrativa, determinou a necessidade de se avaliar a essencialidade e relevância dos bens adquiridos como insumos à atividade produtiva do contribuinte.

É a ementa do julgado:

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 SEGUINTE 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 reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

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

(REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Mais recentemente a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, examinou a decisão proferida pelo STJ para fins de dispensa de contestação e recursos nos processos que versem sobre a matéria.

Embora tal manifestação não vincule este órgão julgador, é possível extrair algumas premissas e conclusões nele apresentadas, com as quais concorda esta Relatora:

14. *Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a 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.*

(...)

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.

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, **é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

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

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

48. A Ministra Regina Helena Costa esclareceu em seu voto que o item atende ao critério da essencialidade quando configura elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, minimamente, quando sua falta prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. É, portanto, essencial é o item, dentro do processo produtivo, do qual dependa “intrínseca e fundamentalmente” o produto ou serviço.

49. Já o item relevante, ainda no escólio da Ministra Regina Helena Costa, é aquele cuja finalidade, conquanto não seja indispensável à elaboração do próprio produto ou serviço integra o processo de produção, ou pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal. Nesse passo, a Ministra entendeu que o critério da relevância seria mais abrangente que o da pertinência (que havia sido proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques), na medida que esta seria caracterizada pelo emprego na produção ou na execução do serviço.

Logo, pela precisa análise efetuada pela PGFN, a **essencialidade** deve ser entendida como a condição sem a qual torna-se inviável a atividade-fim do contribuinte (qualidade, quantidade e/ou suficiência). **Relevância**, a seu turno, alcança aqueles itens que, ainda que sua subtração do processo produtivo não impeça o exercício da atividade produtiva ou a prestação do serviço, os tornando inviáveis, tais como as exigências legais impostas.

Assim, estabelecidos tais parâmetros, deve se perquirir, a essencialidade e relevância das aquisições efetuadas pela Recorrente para que se possa legitimar a glosa ou o direito ao crédito.

Como se extrai do relato dos fatos, no presente feito foi determinada a realização de diligência 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) 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 Intimada, a Recorrente apresentou:

Descritivo da Cadeia Integrada das Atividades da Petrobrás (fl. 3.036/3.057)

Planilha indicando a conta contábil de registro de cada um das despesas glosadas e o processo produtivo de sua aplicação (documento não paginável, "Anexo 2")

Planilha demonstrando a base de cálculo da linha 3 da DACON (Serviços) e respectivos registros contábeis (documento não paginável, "Linha 3")

Planilha demonstrando a base de cálculo da linha 7 da DACON (Armazenagem e Frete) e respectivos registros contábeis (documento não paginável, "Linha 7")

Após a apresentação dos documentos, a Autoridade Lançadora elaborou o "Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal" de fls. 3.081/3.092 De acordo com o Relatório elaborado em sede de diligência:

No documento intitulado "Descritivo da Cadeia Integrada das Atividades da Petrobras", a diligenciada informa que sua cadeia de produção abrange as atividades de (I) exploração e produção de petróleo e gás natural; (II) refino, comercialização e transporte de combustíveis e derivados; (III) produção, comercialização e transporte de gás natural e derivados; (IV) geração e comercialização de energia elétrica; e (V) produção e comercialização de fertilizantes; descreve diversos estabelecimentos e ativos estratégicos situados no território nacional que, segundo informa, possibilitam a integração de seu processo produtivo; descreve em linhas gerais cada uma dessas atividades por ela desenvolvidas; e, ao final da descrição de cada atividade, expressamente elenca aqueles serviços/custos/despesas que entende como incontestavelmente essenciais ou necessários a cada processo produtivo descrito.

(...)

De plano, observa-se que toda a argumentação trazida pela diligenciada no Descritivo apresentado para ver mantido o creditamento em relação a tais custos/despesas diz respeito à essencialidade ou à necessidade do respectivo custo/despesa para o desempenho de suas atividades. Todavia, não foi este o aspecto considerado pela Fiscalização ou pelo julgamento de 1ª Instância Administrativa para a glosa de créditos efetuada. Tampouco a essencialidade/necessidade foi o critério utilizado para identificar o custo/despesa não passível de creditamento, e nem poderia ser, bem porque não são estes os requisitos exigidos pela legislação de regência para apuração dos créditos da COFINS NÃO CUMULATIVA.

(...)

*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.***

Pelos trechos transcritos, observa-se que a Recorrente apresentou de forma detalhada o seu processo produtivo, distinguindo, dentre os serviços glosados, aqueles de natureza essencial ou relevante. A Fiscalização, a seu turno, não infirmou tal caracterização ao argumento de que, tendo sido o fundamento do lançamento a aplicação da IN SRF nº 404/2004, tais aspectos são irrelevantes para se afastar as razões de glosa.

Não obstante, como já exposto, tal entendimento encontra-se superado, sendo, efetivamente necessário que se examine a essencialidade e relevância dos serviços tomados em face da atividade produtiva da Recorrente, tomando-se como premissas as descrições apresentadas pela própria contribuinte.

Pois bem. Nos presentes autos a Recorrente apresentou uma lista de 54 itens cujo crédito sobre a aquisição pretendia ter reconhecido. Em sede de diligência verificou-se que parte daqueles itens não haviam sido objeto de glosa e, outra parte, não foi contestada pela Contribuinte nos documentos apresentados.

Assim, para a definição dos serviços controvertidos nos presentes autos, deve-se tomar como partida o quadro apresentado pela Recorrente em sua manifestação à diligência (fls. 3106 a 3108). Como conceituação / justificativa de cada um destes serviços, recorre-se ao documento denominado "Cadeia Integrada das Atividades da Petrobrás" (fls. 3036 e seguintes); a Manifestação à Diligência (fls. 3.100 e seguintes); e, notadamente, as planilhas apresentadas em formatos não pagináveis, todos, como dito, apresentados pela contribuinte.

É preciso reiterar que a Fiscalização, embora oportunizado, não refutou qualquer uma das informações prestadas pela Recorrente.

Essa questão é de suma relevância quando se examina cada um dos grupos de glosas realizados a partir das planilhas elaboradas pela Recorrente a partir dos seus registros contábeis.

Nesse diapasão, observo que o feito não se encontra devidamente maduro para julgamento.

Ao efetuar o exame das planilhas apresentadas pelo contribuinte, examinando cada uma das despesas contabilizadas nas rubricas relativas aos serviços utilizados como insumo, verifica-se que, de fato, em sua quase totalidade, estão vinculadas a centros de custos operacionais (plataformas, refinarias, etc). Contudo, que existem - ainda que poucas -

vinculações a centros de custo descritos como "administrativo", "telecomunicações" e "refeitórios", por exemplo.

Em princípio, tendo como premissa exclusivamente os lançamentos contábeis, estas despesas não seriam possíveis de gerar crédito na apuração do PIS e da COFINS, mas apenas aquelas vinculadas a centros operacionais, desde que comprovada a sua essencialidade ou relevância.

Como dito, a Fiscalização não adentrou a este exame por entender que seria irrelevante em face da aplicação das INs do IPI.

Entendo que esta questão não pode ser superada no presente julgamento. Isso porque, ainda que seja possível fazer o exame, em tese, da natureza de cada um dos serviços, não se pode legitimar as despesas que não se mostrem essenciais e relevantes em razão da sua aplicação em centros de custos administrativos.

Outro exemplo refere-se às despesas com hotelaria. Pelas planilhas anexadas, é possível identificar despesas vinculadas a hotelaria em plataformas localizadas em alto mar, mas também despesas vinculadas e sedes terrestres, ainda que operacionais. Em face das especificidades existentes, é de se ter, também em tese, que as despesas com hotelaria em "alto-mar" possuem natureza bastante distinta das despesas com hotelaria "terrestre" em face do critério da essencialidade.

Desse modo, se faz essencial a complementação da diligência realizada para que se possa realizar a devida segregação entre as despesas glosadas. Não o fazendo, o exame em tese dos serviços, apenas por sua descrição, poderá permitir, eventualmente, a manutenção de créditos vinculados a despesas não essenciais ou relevantes.

Diante de todo o exposto, proponho a conversão do feito em diligência nos seguintes termos:

(i) Considerando a nova orientação firmada pelo STJ acerca dos critérios de definição de insumo para fins de apuração do PIS e da COFINS não cumulativos e, especialmente a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, solicita-se à Autoridade Administrativa a devida verificação, dentre as despesas glosadas a título de insumos, quais se fazem essenciais ou relevantes ao processo produtivo da Recorrente, apresentando a competente justificativa, devendo-se observar, principalmente, os centros de custos aos quais foram vinculadas as respectivas despesas (operacionais ou não operacionais);

No cumprimento da diligência a Fiscalização poderá intimar o contribuinte a apresentar documentos e informações que entenda necessários ao seu cumprimento.

Solicita-se a elaboração de Relatório conclusivo da diligência realizada, do qual deverá ser concedida vista à Recorrente no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período.

Após, retornem-se os autos para julgamento.

Tatiana Josefovicz Belisário