



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721099/2014-07
ACÓRDÃO	3302-015.701 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	SERVIÇOS DE PETROLEO CONSTELLATION S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. AUSÊNCIA DE ENFRENTAMENTO DE ALEGAÇÕES POTENCIALMENTE APTAS A ALTERAR O RESULTADO DO JULGAMENTO. DEFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.

É nula a decisão de primeira instância que deixa de apreciar, de forma específica e fundamentada, alegações relevantes apresentadas pelo contribuinte na impugnação e em sede de diligência, potencialmente aptas a alterar o resultado do julgamento, configurando deficiência de motivação e cerceamento do direito de defesa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ, determinando o retorno dos autos à instância *a quo* para novo julgamento.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Winderley Morais Pereira, Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração de PIS/Pasep e COFINS relativos aos períodos de apuração de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, no regime não cumulativo. A fiscalização glosou créditos apropriados pelo contribuinte, sob os seguintes fundamentos principais:

- (i) Créditos de insumos considerados não essenciais ou não relevantes à atividade de prestação de serviços;
- (ii) Bens e serviços que, segundo o Fisco, deveriam integrar o ativo imobilizado, por possuírem vida útil superior a um ano, afastando o creditamento imediato;
- (iii) Despesas com mão de obra terceirizada, consideradas inaproveitáveis como insumos;
- (iv) Despesas com frete, transporte, movimentação interna de materiais e pessoal e armazenagem, entendidas como não enquadradas no conceito de insumo;
- (v) Aluguéis de máquinas e equipamentos não classificados nos capítulos 84, 85 e 90 da TIPI, com base no Parecer Normativo CST nº 7/1992;
- (vi) Glosas por ausência ou insuficiência de documentação fiscal hábil;
- (vii) Não reconhecimento inicial de créditos de PIS/COFINS-Importação.

Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação, alegando:

- (i) Preliminarmente, a nulidade do lançamento, por cerceamento de defesa e ausência de oportunidade para comprovação da natureza dos bens e serviços e, subsidiariamente, para apuração dos créditos sobre a depreciação;
- (ii) No mérito, que os bens e serviços glosados são essenciais e relevantes à sua atividade de prestação de serviços de operação e manutenção de sondas e plataformas de petróleo de terceiros, enquadrando-se no conceito de insumo conforme o entendimento do STJ no REsp 1.221.170/PR;

- (iii) os bens não integram seu ativo imobilizado, por se tratar de partes e peças utilizadas na manutenção de bens de terceiros, muitas vezes importadas sob regime de admissão temporária. Ainda que assim não se entendesse, deveria ser reconhecido, ao menos, o direito ao crédito via depreciação, nos termos da Lei nº 11.774/2008;
- (iv) que houve efetivo recolhimento de PIS e COFINS na importação, fazendo jus ao crédito integral, nos termos do art. 15, II, da Lei nº 10.865/2004;
- (v) que frete, transporte e armazenagem são insumos indispensáveis à execução dos contratos, havendo inclusive inconsistência e falta de critério na glosa, já que despesas idênticas foram parcialmente aceitas;
- (vi) inaplicabilidade do PN CST nº 7/1992 à atividade de prestação de serviços e defendeu que a legislação do PIS/COFINS não restringe o crédito à classificação TIPI nem às atividades industriais;
- (vii) afastamento da incidência de juros sobre a multa de ofício.

Em um primeiro momento, a 2ª Turma da DRJ, por meio da Resolução nº 10-000.775, de 25/06/2015, converteu o julgamento em diligência, fls. 3.511 a 3.518. Após a conclusão desta primeira diligência, o contribuinte se manifestou quanto ao seu resultado e apresentou novas alegações, tendo a 2ª Turma da DRJ/POA emitido nova Resolução de nº 10-001.261, a qual determinou mais uma vez a realização de diligência, conforme o disposto às fls. 18.245 a 18.259.

Novamente, a 2ª Turma da DRJ/Porto Alegre determinou a realização de uma terceira diligência, por meio da Resolução nº 10-001.690, para que as glosas fossem analisadas com base nos novos critérios de insumos determinados pelo STJ.

Finalmente, a 2ª Turma da DRJ, por meio do Acórdão de nº 110-012.514, julgou a impugnação procedente em parte, excluindo da autuação:

- (i) os valores correspondentes aos créditos de PIS e COFINS incidentes na importação, cujo recolhimento foi comprovado pela contribuinte, com os respectivos reflexos na redução dos valores lançados, conforme apurado e demonstrado em sede de diligência fiscal;
- (ii) as parcelas relativas a bens e despesas inicialmente glosados, que, após reanálise em diligência, foram reconhecidos como insumos, bem como aquelas passíveis de apropriação de créditos mediante depreciação, nos termos da Lei nº 11.774/2008, nos limites apurados pela autoridade fiscal.

O referido Acórdão restou assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR.

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.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RECONHECIMENTO. REQUISITOS. Na eventualidade de não terem sido apurados nas épocas próprias, os créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins poderão ser apurados extemporaneamente, desde que promovidas as devidas retificações de declarações e demonstrativos, como DCTF e Dacon, além da EFD-Contribuições.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a COFINS, por se tratar de mesma matéria fática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em razão da exoneração do crédito em valor superior ao limite de alçada, foi interposto Recurso de Ofício, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/72.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário reiterando, em síntese, as razões apresentadas em sede de Impugnação. Para além disso, sustenta:

- (i) a nulidade da decisão recorrida, por ter admitido inovação na fundamentação da autuação em sede de diligência, com inclusão de novas glosas e novos fundamentos não constantes do auto de infração originário, em afronta aos arts. 142, 145, 146 e 149 do CTN e ao art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972;
- (ii) a ocorrência de erro na determinação da matéria tributável, uma vez que créditos regularmente escriturados e não glosados no Termo de Verificação Fiscal foram desconsiderados no cálculo do lançamento; e

- (iii) a necessidade de reconhecimento do direito ao creditamento da mão de obra terceirizada, à luz do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, superveniente à autuação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

De plano, verifica-se que a decisão proferida pela DRJ padece de vícios insanáveis, impondo-se o reconhecimento de sua nulidade por ausência de fundamentação adequada, na medida em que deixou de enfrentar, de forma específica e individualizada, questões centrais da controvérsia, notadamente aquelas relativas: (i) às despesas com mão de obra terceirizada registradas na conta contábil nº 511030217; (ii) aos créditos referentes a alugueis de máquinas e equipamentos; e (iii) à indevida desconsideração de créditos que não foram objeto de glosa pela fiscalização, mas que foram posteriormente excluídos na apuração das contribuições, sem qualquer fundamentação específica.

No que se refere à glosa das despesas com mão de obra temporária, sustenta a Recorrente que os serviços contratados mediante cessão de mão de obra, registrados na referida conta contábil, tiveram sua glosa mantida sem qualquer análise individualizada, seja no lançamento, seja na diligência fiscal, seja na decisão de primeira instância. Vejamos:

101. Tais despesas não foram analisadas, nem mesmo superficialmente, seja por ocasião do lançamento, seja na revisão das glosas realizada na diligência em questão, seja na decisão de primeira instância administrativa.

102. Na ocasião do lançamento, como exposto, os valores foram glosados meramente com base na presunção de que mão de obra terceirizada não geraria direito a creditamento de PIS/COFINS, mesmo que vinculadas à atividade fim da empresa. Além de tratar-se de fundamento improcedente, o fato é que não se analisou a natureza dos serviços contratados mediante cessão de mão de obra.

103. Já o Relatório de Encerramento de Diligência não analisou os lançamentos da conta contábil glosada, mas tão somente os lançamentos das notas fiscais indicadas no Anexo III.

104. Assim, sem analisar o mérito das despesas lançadas na conta contábil 511030217, o relatório de diligência acabou mantendo essa parcela da autuação, o que foi encampado pela decisão recorrida.

105. Vale esclarecer que quase a totalidade dos lançamentos contidos na conta contábil em questão se refere a serviços com prestadores e natureza idênticas

aos que foram aceitos pelo Relatório de Encerramento de Diligência no ANEXO XIII.

106. Veja-se uma pequena comparação de trechos do ANEXO XIII do Relatório e dos lançamentos contidos na conta contábil glosada:

➤ Serviços aceitos no ANEXO XIII do Relatório de Encerramento de Diligência, originários do ANEXO III do TVF:

29/01/2010	01/2010	000001268	G-COMEX OLEO E GAS	8.210,00	511030212	Anexo III
02/02/2010	02/2010	000000497	SUAMEC COMERCIO E SERVICOS MEC	10.845,00	511030212	Anexo III
08/02/2010	02/2010	000000661	TECHOCEAN OFFSHORE	6.490,00	511030212	Anexo III
08/02/2010	02/2010	000000661	TECHOCEAN OFFSHORE	5.580,00	511030212	Anexo III
08/02/2010	02/2010	000000661	TECHOCEAN OFFSHORE	5.460,00	511030212	Anexo III
08/02/2010	02/2010	000000662	TECHOCEAN OFFSHORE	5.070,00	511030212	Anexo III
08/02/2010	02/2010	000000662	TECHOCEAN OFFSHORE	5.070,00	511030212	Anexo III
08/02/2010	02/2010	000000662	TECHOCEAN OFFSHORE	4.425,00	511030212	Anexo III
10/03/2010	03/2010	000001304	G-COMEX OLEO E GAS	3.535,71	511030212	Anexo III
10/03/2010	03/2010	000001304	G-COMEX OLEO E GAS	3.535,70	511030212	Anexo III
11/03/2010	03/2010	000000058	NIC DO BRASIL	10.800,00	511030212	Anexo III
11/03/2010	03/2010	000000059	NIC DO BRASIL	10.800,00	511030212	Anexo III
11/03/2010	03/2010	000001550	TESKE SERVICOS	13.112,00	511030212	Anexo III
13/03/2010	03/2010	000000698	TECHOCEAN OFFSHORE	54.140,00	511030212	Anexo III
13/03/2010	03/2010	000000699	TECHOCEAN OFFSHORE	16.225,00	511030212	Anexo III
15/03/2010	03/2010	000001320	G-COMEX OLEO E GAS	30.395,11	511030212	Anexo III
17/03/2010	03/2010	000000123	SAM - ENGENHARIA	10.000,00	511030212	Anexo III
23/03/2010	03/2010	000001289	G-COMEX OLEO E GAS	51.639,37	511030212	Anexo III
23/03/2010	03/2010	000001368	G-COMEX OLEO E GAS	9.956,28	511030212	Anexo III
29/03/2010	03/2010	000001566	TESKE SERVICOS	13.112,00	511030212	Anexo III
29/03/2010	03/2010	000001566	TESKE SERVICOS	6.711,70	511030212	Anexo III
31/03/2010	03/2010	000000110	METCAL	13.843,00	511030212	Anexo III

➤ Conta contábil 511030217 (planilha anexada ao doc. 10 da Impugnação, mais especificamente às fls. 3371 dos autos):

8086 LOK SHORE SERVICES	1	440	27.008,25
7757 WALL BAT	1	443	3.240,00
7757 WALL BAT	1	443	900
86 TECHOCEAN OFFSHORE	1	440	198.500,00
6651 SARAIVA EQUIPAMENTOS LTDA	1	443	9.850,00
266 OLEO HIDRAULICA COMERCIO, INDU	1	440	45.000,00
7898 PERSONAL RECURSOS HUMANOS	1	443	5.718,41
486 VARCO INTERNATIONAL DO BRASIL	1	440	45.220,00
295 EDCONTROL SERVICOS DE PETROLEO	1	440	203.012,72
86 TECHOCEAN OFFSHORE	1	440	12.401,58
86 TECHOCEAN OFFSHORE	1	440	125.220,00
86 TECHOCEAN OFFSHORE	1	440	89.309,36
7580 CODIMAR CONSTRUCOES E MONTAGI	1	443	943,5
86 TECHOCEAN OFFSHORE	1	440	163.883,30
89 METCAL	1	440	16.240,00
7461 EZHUR EQUIP E SERV LTDA	1	440	15.124,00
86 TECHOCEAN OFFSHORE	1	440	126.934,87
86 TECHOCEAN OFFSHORE	1	443	147.101,62
86 TECHOCEAN OFFSHORE	1	440	211.073,21
162 FOXOIL	1	440	59.940,00
7580 CODIMAR CONSTRUCOES E MONTAGI	1	443	5.078,25
7580 CODIMAR CONSTRUCOES E MONTAGI	1	443	6.371,40
7898 PERSONAL RECURSOS HUMANOS	1	443	5.020,29
6651 SARAIVA EQUIPAMENTOS LTDA	1	443	9.850,00
8381 INTERTANK	1	443	1.389,47
86 TECHOCEAN OFFSHORE	1	440	46.896,59
295 EDCONTROL SERVICOS DE PETROLEO	1	440	34.860,00
6651 SARAIVA EQUIPAMENTOS LTDA	1	443	9.850,00
89 METCAL	1	440	58.840,00
8594 MULTIPLA	1	443	120
86 TECHOCEAN OFFSHORE	1	440	9.900,00
6651 SARAIVA EQUIPAMENTOS LTDA	1	443	9.850,00
486 VARCO INTERNATIONAL DO BRASIL	1	440	386,1
486 VARCO INTERNATIONAL DO BRASIL	1	440	421,2
486 VARCO INTERNATIONAL DO BRASIL	1	440	1.030,00
105 O. S. INSPECOES	1	441	2.042,26

107. Esses valores, como bem reconhecido pelo Relatório de Encerramento de Diligência e pela decisão recorrida, se referem à contratação de empresas especializadas que prestaram serviços relativos a tarefas chave da operação da

plataforma mediante a modalidade de cessão de mão de obra, tais como: encarregados de operação de sondas, gerentes de operações, entre outros.

108. É importante destacar que as empresas contratadas não atuavam como meras intermediárias entre a Recorrente o profissional, mas como prestadora do próprio serviço, utilizando funcionários a ela vinculados mediante contrato de trabalho.

109. Portanto, também no mérito é imprescindível o reconhecimento do direito ao crédito também dos serviços contratados mediante cessão de mão de obra que estão lançados na conta contábil 511030217 - indevidamente glosada na autuação.

No que se refere à glosa efetuada pela fiscalização, observa-se que, embora fundada, a meu ver, em premissa equivocada, sua formulação inicial, ainda que genérica, não demandava, naquele momento, o aprofundamento quanto à natureza específica dos serviços contratados.

A DRJ, por sua vez, ao corretamente afastar tal fundamento, adotou providência adequada ao determinar a realização de diligência, com o objetivo de apurar a liquidez e certeza do crédito, promovendo o necessário aprofundamento da matéria.

Ocorre que, conforme bem apontado pela Recorrente, a diligência realizada não abrangeu integralmente os elementos relevantes para a controvérsia, uma vez que os lançamentos registrados na conta contábil nº 511030217 não foram objeto de análise específica. O relatório limitou-se ao exame de documentos constantes de anexos determinados, deixando de contemplar a totalidade dos valores glosados, circunstância que comprometeu a completude e a adequação do resultado apurado.

Diante desse contexto, verifica-se que a decisão da DRJ, ao simplesmente acolher o resultado da diligência fiscal, a qual se limitou a reproduzir, de forma genérica, o entendimento adotado, aparentemente restrito à análise do Anexo V, deixou de proceder à apreciação específica da conta contábil nº 511030217. Tal circunstância evidencia a ausência de exame individualizado das despesas ali registradas, configurando omissão quanto a ponto central expressamente suscitado pela contribuinte em sua impugnação, o que, por si só, já seria capaz de comprometer a validade da decisão recorrida.

Para além disso, no tocante aos créditos relativos a aluguéis de máquinas e equipamentos, verifica-se que a autoridade julgadora desconsiderou, de forma imotivada, os resultados apurados em diligências anteriores, sem apresentar justificativa específica para o afastamento de tais conclusões.

Isso porque, embora a glosa tenha sido originalmente fundamentada na classificação fiscal dos bens locados e na aplicação do Parecer Normativo CST nº 7/1992, tal entendimento foi posteriormente afastado no âmbito da própria Administração Tributária, à luz

da Solução de Consulta Cosit nº 95/2015, que reconhece o direito ao creditamento desde que os aluguéis sejam contratados com pessoa jurídica e vinculados à atividade empresarial.

Nesse contexto, em cumprimento às Resoluções nº 10-000.775 e nº 10-001.261, a própria fiscalização procedeu à apuração dos reflexos financeiros decorrentes do reconhecimento desses créditos, cujos cálculos foram juntados aos autos (fls. 18.273), sem qualquer oposição por parte da contribuinte.

Não obstante, conforme sustentado pela recorrente, tais créditos foram posteriormente desconsiderados pela decisão da DRJ, que se limitou a afirmar, de forma genérica, a prevalência das conclusões da última diligência, nos seguintes termos:

Aluguéis de máquinas e equipamentos

Quanto a este ponto, cabe novamente destacar que a conclusão da terceira diligência consignou expressamente que “... as Diligências anteriores relativas às Resoluções nº 10-000.775 e 10-001.261, todas da 2ª Turma da DRJ/POA, devem ser desconsideradas, exceto com relação ao quesito 1 da Resolução nº 10-001.261, relativo ao PIS – Importação e à COFINS-Importação que devem ser mantidos. ...” (grifei).

Portanto, não assiste razão ao impugnante, quando solicita a aplicação de cálculos da diligência anterior, na parte relativa aos aluguéis de máquinas e equipamentos, uma vez que só foram mantidas as conclusões relativas às importações.

Evidencia-se, assim, que a decisão recorrida não apresenta fundamentação idônea, limitando-se a remissões genéricas ao último resultado de diligência, sem expor, de forma clara e individualizada, as razões de decidir, nem enfrentar os argumentos relevantes deduzidos pela contribuinte.

Dito de outro modo, não há qualquer explicitação acerca dos fundamentos pelos quais as alegações do contribuinte foram rejeitadas, tampouco se esclarece por que resultados anteriormente apurados, relativos ao item III.6 do TVF, que sequer foram enfrentados na última diligência, deveriam ser considerados superados ou simplesmente desconsiderados.

Tal omissão evidencia manifesta deficiência de fundamentação, atraindo a incidência do art. 489, §1º, IV, do Código de Processo Civil, segundo o qual não se considera fundamentada a decisão que não enfrenta todos os argumentos capazes de infirmar a conclusão adotada, dispositivo aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Por fim, no que se refere à desconsideração de créditos que não haviam sido objeto de glosa pela fiscalização, verifica-se que, mesmo após a Impugnação apresentada pela Recorrente demonstrando que os valores constantes do Doc. 4 já teriam sido excluídos da apuração das contribuições devidas – circunstância, inclusive, reconhecida no próprio Relatório de Encerramento de Diligência –, a autoridade julgadora limitou-se a afirmar, de forma genérica, que “a diligência em nenhum momento procurou glosar lançamentos que antes não teriam sido glosados no auto de infração”.

Tal assertiva, desacompanhada de análise dos elementos constantes dos autos, mostra-se insuficiente para afastar a alegação e a análise minuciosa realizada pela contribuinte, que, de fato, leva a crer que determinados créditos, embora não formalmente glosados no lançamento, teriam sido desconsiderados ou mesmo rejeitados no âmbito da diligência.

Além disso, não há qualquer enfrentamento específico das alegações relativas à reanálise dos lançamentos constantes do DOC. 4 da Impugnação, nem quanto à consolidação desses valores em anexos da diligência, seguida de sua rejeição com base em fundamentos não constantes do auto de infração. A ausência de manifestação sobre esses pontos revela que a decisão se limitou a reproduzir conclusões da diligência, sem efetivamente examinar a controvérsia posta pela contribuinte.

Dessa forma, também quanto a este ponto, a fundamentação apresentada não se mostra apta a afastar os argumentos da Recorrente, configurando deficiência de motivação e reforçando a nulidade da decisão recorrida por ausência de enfrentamento de questões relevantes ao deslinde da controvérsia, especialmente das alegações deduzidas na Impugnação e das respostas apresentadas pela contribuinte em sede de diligência.

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para acolher a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara