



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.722846/2014-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.722 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2019
Recorrente FERROVIA CENTRO ATLÂNTICA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/06/2008

INSUMOS. CRÉDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE. PIS/COFINS.

Somente serão considerados como insumos para apropriação de créditos próprios do sistema não-cumulativo do PIS/COFINS os custos dos serviços e bens que forem utilizados direta ou indiretamente pelo contribuinte na produção/fabricação de produtos/serviços; forem indispensáveis para a formação do produto/serviço final e forem relacionados ao objeto social do contribuinte.

AUSÊNCIA DE PROVAS DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO. COMPENSAÇÃO INDEFERIDA.

Na ausência de provas, a simples retificação do Dacon não é suficiente para conferir certeza ao crédito indicado na declaração de compensação.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DACON. REVISÃO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

Encontra-se hoje pacificado neste Conselho o entendimento de que as regras de limitação temporal para a efetivação do lançamento tributário (Art. 150, par. 4º e Art. 173, ambos do CTN), não se aplicam à análise fazendária a respeito da liquidez e certeza do crédito tributário pretendido em pedido de restituição/compensação pelo contribuinte.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

Sendo a diligência mero meio de verificações relativas à base de cálculo de créditos utilizados em declaração de compensação, não há que se falar em decadência em razão de modificação de lançamento.

ÔNUS DA PROVA.

Nos processos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e o pedido de diligência. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente)

Relatório

Por bem retratar os fatos até o presente momento, reproduz-se o relatório da do acórdão da DRJ de Belo Horizonte, nº 02-78.129, da 1ª Turma de Julgamento, em sessão de 20 de fevereiro de 2018:

A interessada transmitiu Per/Dcomp (fls. 07 a 11) visando a compensar o(s) débito(s) nele declarado(s), com crédito oriundo de pagamento a maior de PIS não-cumulativo, relativo ao fato gerador de 30/06/2008, no valor de R\$ 184.196,49.

A Delegacia da Receita Federal de jurisdição da contribuinte emitiu Despacho Decisório eletrônico (fl. 12), no qual não homologa a compensação pleiteada, sob o argumento de que o pagamento foi utilizado na quitação integral de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação.

A interessada foi cientificada, em 20/10/2009, não apresentando manifestação de inconformidade. O débito remanescente da não homologação (PIS não-cumulativo, relativo ao fato gerador de 30/06/2008) foi transferido para o processo de parcelamento nº 18208.000762/2011-14, que se encontra extinto por quitação de parcelamento, desde 27/11/2009.

Posteriormente, em 17/06/2010, a contribuinte transmitiu novo PER/Dcomp (fls. 02 a 06), visando a compensar o(s) débito(s) nele declarado(s), com crédito da mesma origem, porém no valor de R\$ 756.312,40, ou seja, superior ao anteriormente informado.

Para tratamento manual desse documento, foi formalizado o presente processo, e a contribuinte foi intimada (fl. 74) a esclarecer o motivo das retificações procedidas no Dacon do período correspondente, que redundaram na redução do valor devido da contribuição e consequente apuração de crédito de pagamento a maior.

Diante dos esclarecimentos prestados, a DRF de origem emitiu Despacho Decisório (fls. 94 a 97), em que a autoridade fiscal considerou que "a intimação não foi atendida adequadamente, o que impossibilita o reconhecimento do crédito informado na declaração de compensação", não reconhecendo o direito creditório e, por consequência, não homologando a compensação efetuada.

Cientificada em 05/12/2014 (fl. 106), a contribuinte apresentou, em 02/01/2014, a manifestação de inconformidade de fls. 108 a 125, com as alegações a seguir apresentadas:

PRELIMINARMENTE

DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR FALTA DE EXAURIMENTO DO PODER-DEVER DE LANÇAR

Alega que o fisco transferiu ilegítimamente à contribuinte ônus que lhe compete, uma vez que o fato de a intimação não ter sido atendida adequadamente não retira do fisco a responsabilidade de realizar um exame detido e concreto acerca das circunstâncias essenciais para se reputar determinado custo ou despesa como passível de ensejar o direito de crédito, o que poderia ter sido feito por meio de diligências fiscais.

Aduz que o trabalho fiscal não estão lastreado em fatos concretos, mas em mera presunção de que os créditos aferidos não seriam legítimos, e que a revisão do autolancamento efetuado pela contribuinte, para se aferir se houve ou não pagamento indevido ou a maior é atribuição do Fisco, que deve se pautar pelas regras próprias do lançamento fiscal, que pressupõe a delimitação exaustiva de todos os elementos de fato que deram origem à matéria tributável.

Argumenta que a RFB deveria se pronunciar sobre o crédito informado no Dacon, o que demandaria, pelo menos, a solicitação documental, e que, se a resposta à intimação fiscal não foi satisfatória, deveria o fisco buscar outras informações junto ao contribuinte, seja por meio de diligência ou por solicitação de documentação específica.

Salienta que, ao considerar indevidos os créditos apropriados pela contribuinte, sem nenhuma investigação e fundamentação, o fisco afronta a garantia constitucional da ampla defesa da interessada, e conclui que, seja por não exaurir a matéria tributável, nos moldes do art. 142 do CTN, seja por violar a garantia da ampla defesa, o Despacho Decisório ora combatido merece ser anulado, retornando-se os autos à Unidade de origem, para que se instaure nova ação fiscal, tendente a efetivar a verificação do direito creditório invocado.

DO DIREITO

DA DISCIPLINA CONSTITUCIONAL E NORMATIVA DO REGIME NÃO-CUMULATIVO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS

A interessada apresenta considerações sobre a legislação que rege a apuração dos créditos das contribuições de PIS e Cofins, deduzindo que a sua aplicação e interpretação, no que tange à não-cumulatividade, devem ser feitas em função da receita, tão somente.

No seu entendimento, deve ser observada a vinculação entre a receita verificada na etapa anterior do ciclo econômico, que representou custo ou despesa para o adquirente ou tomador de serviço, e a receita por ele auferida. Defende que, para a tomada de créditos, há que se verificar quais os custos são necessários e inerentes à geração de receita, sendo irrelevante a incorporação de insumos aos produtos finais, o tipo e intensidade de desgaste físico dos bens.

Aduz que, ao permitir o creditamento de insumos, a lei levou em consideração valores despendidos a título de despesas - ou custos incorridos - pelos bens que, de fato, foram engendrados para a estrutura que leva à geração de receita, e cita ementas do CARF nesse sentido.

Em resumo, defende que "o direito aos créditos da contribuição está atrelado aos custos, despesas e encargos de tudo o que contribua para a obtenção de receitas, premissa esta

que, aplicada ao caso concreto, revela a necessidade de assegurar de forma plena o ressarcimento de ditos créditos, a despeito das objeções de ordem formal".

DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS NO TOCANTE A BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Afirma que, embora não tenha a RFB emitido juízo de valor no tocante à legitimidade específica dos itens apontados no Dacon, o mero exame dos dados concernentes à origem de tais créditos evidencia a adequação destes aos ditames legais, segundo a ótica defendida no item anterior.

Alega que os bens adquiridos tem relação de causa e efeito direta com a consecução da sua atividade-fim, qual seja, prestação de serviços de transporte ferroviário, citando exemplos, como: os óleos lubrificantes, consumidos em inúmeros equipamentos indispensáveis à prestação de serviços pela empresa; os óleos combustíveis, indispensáveis para o funcionamento das locomotivas; e os bens denominados "parte e peças", que foram utilizados na manutenção de diversos equipamentos rodantes, devido ao seu desgaste contínuo.

Destaca que, ao deixar de realizar qualquer investigação acerca da natureza dos bens que deram origem aos créditos glosados, o Fisco deixou de atentar para a função indispensável desses itens nos serviços da contribuinte, que possui objeto social amplo, exigindo utilização da infraestrutura da companhia.

Conclui que os bens em questão estão diretamente relacionados aos serviços que presta, o que poderia ter sido verificado por meio de uma diligência, e que é evidente o desacerto do Despacho Decisório, que desconsiderou tais itens, sem analisar a sua natureza.

DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS NO TOCANTE A SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Sobre a glosa de créditos atinentes a despesas e custos classificados como de "serviços utilizados como insumos", alega que tais serviços consistem na manutenção de equipamentos ferroviários, via permanente e de equipamentos e instalações, os quais devem ser refutados como insumos para as suas atividades, por estarem diretamente atrelados à prestação de serviços desenvolvida.

Aduz que, se o direito aos créditos há de ser conferido aos custos, despesas que, efetivamente, contribuam para a geração de receita, este é o caso dos sobreditos serviços, sem os quais não haveria como prestar seus serviços.

Acrescenta que, entre os serviços prestados, incluem-se aqueles relativos ao manuseio e movimentação de cargas, manutenção em equipamentos/instalações industriais, manutenção de equipamentos de sinalização, manutenção de equipamentos de oficinas, e manutenção em componentes eletroeletrônicos, essenciais para manter a infraestrutura necessária para que preste seus serviços, e cita decisão do CARF neste sentido.

DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS NO TOCANTE A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO E DESPESAS DE CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

Aduz que os bens adquiridos para o ativo imobilizado que originaram parte dos créditos glosados, constantes nas relações anexas, fazem parte do que se denomina superestrutura da linha férrea, que permitem que os equipamentos rodantes por ela trafeguem.

Defende o direito ao crédito, uma vez que a aquisição dos referidos bens para o ativo imobilizado compõe custo essencial para o exercício das suas atividades operacionais.

Da mesma forma, alega que as despesas de contraprestações de arrendamento mercantil também compõem custo e, por determinação legal, ensejam o direito ao creditamento das contribuições, citando decisão do CARF neste sentido.

Afirma ainda que o vínculo direto de tais despesas à sua prestação de serviços poderá ser comprovado por meio de prova pericial.

DO PEDIDO DE PROVA PERICIAL

A manifestante alega que não foram consideradas pela fiscalização as atividades sociais desenvolvidas pela suplicante, as peculiaridades dos serviços prestados, e nem tampouco foi analisada a natureza dos bens e serviços adquiridos e a sua correlação com os serviços prestados, motivo pelo qual requer o deferimento da prova pericial, em atenção ao princípio da verdade material.

Apresenta diversos quesitos, no sentido de identificar e descrever com detalhes os seus serviços prestados, verificar a adequação da alocação dos itens adquiridos, atestar a essencialidade dos bens e serviços adquiridos no desenvolvimento da sua atividade, verificar os valores apurados a título de PIS e Cofins, assim como os pagamentos efetuados pela requerente, verificar a existência de débitos, etc.

DO PEDIDO

A contribuinte conclui sua manifestação, requerendo a reforma do despacho decisório combatido, com o deferimento da compensação efetuada, informando ainda os arquivos anexados aos autos, que discriminam os itens que compuseram a base de cálculo do crédito do período em questão.

DA DILIGÊNCIA

Em 12/01/2016, os autos foram baixados em diligência (Resolução 02- 001.947, fls. 648 a 650) para que fossem verificada a legitimidade dos créditos informados no Dacon, tendo em vista a documentação apresentada pela interessada, a qual não tinha sido objeto de análise pela autoridade fiscal.

Em atendimento à diligência solicitada, foi elaborado o "Relatório de Diligência Fiscal" de fls. 794 a 801, cujas conclusões são abaixo transcritas:

Considerando todo o exposto, elaboramos o quadro abaixo, contendo os valores apurados pela Fiscalização a título de base de cálculo e crédito.

<i>Natureza da base de cálculo - Descrição</i>	<i>junho</i>
<i>Bens Utilizados como Insumos</i>	<i>27.038.586,15</i>
<i>Serviços Utilizados como Insumos</i>	<i>0,00</i>
<i>Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de vapor</i>	<i>253.592,50</i>
<i>Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica</i>	<i>2.797,37</i>
<i>Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica</i>	<i>35.880,27</i>
<i>Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil</i>	<i>0,00</i>
<i>Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)</i>	<i>0,00</i>
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	27.330.856,29
Créditos apurados PIS	450.959,13

Com base na análise de créditos realizada neste trabalho, informações contidas no Dacon e DCTF apresentados pelo sujeito passivo, foi apurado, para o mês de junho/2008, PIS a pagar no valor de R\$ 39.632,58, conforme quadro abaixo.

Apuração do PIS	
Base de Cálculo	83.293.553,18
Contribuição devida	1.374.343,63
crédito apurado no mês	450.959,13
dedução - retenção na fonte	4.595,85
Contribuição a pagar	918.788,65
Contribuição paga	879.156,07
saldo a pagar	39.632,58

Devidamente cientificada do resultado da diligência em 16/05/2017 (fl. 804), a interessada atravessou, em 16/06/2017, novo arrazoadado (fls. 2.009 a 2.036), para repisar as alegações apresentadas anteriormente e, ainda, apresentar outras, conforme a seguir sintetizado:

PRELIMINARMENTE:

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO COMPLEMENTAR

Alega que, por meio da diligência fiscal realizada, a auditoria realizou nova composição da base de cálculo dos créditos inicialmente glosados, o que configura lançamento complementar do crédito tributário.

Acusa que houve modificação do conteúdo do lançamento original, de forma que, diante de novo fundamento ou motivação, praticou-se novo ato administrativo de lançamento, com base legal distinta da anterior, tanto é, que a fiscalização inclusive concedeu novo prazo de 30 dias para defesa.

Apresenta julgado do CARF, em que se entende a aplicação da decadência, considerando-se a data de notificação do relatório de diligência fiscal e a entrega do Dacon retificador do período.

Acrescenta que, ainda que não se considere a ocorrência de lançamento complementar, deve-se levar em conta o artigo 149 do CTN, que determina que seja respeitado o prazo decadencial para se modificar substancialmente o lançamento, o que entende ter ocorrido no presente caso.

E, por fim, considera que houve decadência, ainda que a contagem do prazo se inicie com o envio da Dcomp.

DO DIREITO:

DA ILEGITIMIDADE DA GLOSA, AINDA QUE CONSIDERADAS AS NOVAS RAZÕES DA FISCALIZAÇÃO - REGIME NÃO-CUMULATIVO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS

Neste item, a manifestante reitera suas considerações acerca do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS e da Cofins.

DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS NO TOCANTE A BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Repisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade original, argumentando ainda que a fiscalização, em sua diligência, validou 81,28% dos créditos apurados, com base em amostragem, sendo necessária a prova pericial, para análise dos demais documentos, incluindo-se os relativos a bens denominados "partes e peças".

DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS NO TOCANTE A SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

A manifestante repete os argumentos apresentados na manifestação original, concluindo que os fatos expostos poderão ser objeto de comprovação pericial, conforme requerido.

DO DIREITO DE CRÉDITO SOBRE AS DESPESAS DE ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA

Alega que a documentação relativa à parte do crédito não reconhecida pelo fisco no relatório de diligência fiscal está sendo levantada, e que a legitimidade dos créditos em sua integralidade será demonstrada, sobretudo por meio da prova pericial requerida.

DOS CRÉDITOS APROPRIADOS NA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E DECORRENTES DAS DESPESAS DE CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO

Sobre os créditos do ativo imobilizado, a contribuinte repisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade original.

E sobre o arrendamento, explica tratar-se de negócio firmado à época com a extinta Rede Ferroviária Federal S.A. - RFFSA e Ferrovias Bandeirantes S.A. - FERROBAN, em que lhe foi outorgado o direito de uso do complexo de bens operacionais da malha ferroviária Centro-leste e Paulista, nos estritos termos da concessão, sendo imprescindíveis para a realização do serviço público que lhe foi delegado. Nesse sentido, defende o direito aos créditos sobre o pagamento da contraprestação estabelecida entre as partes, por estar relacionado como dispêndio diretamente vinculado aos serviços prestados.

Acrescenta que, na época da celebração do contrato de arrendamento/concessão, pagou à RFFSA uma parcela no total de R\$ 54.745.685,00, sendo R\$ 51.576.685,00, a título de arrendamento dos bens, e o restante, a título de concessão. O valor do arrendamento é amortizado mensalmente, na proporção de 1/360 (R\$ 143.268,57), observado o regime de competência.

Reafirma que o direito aos créditos da contribuição está atrelado aos custos, despesas e encargos de tudo o que contribua para a obtenção de receitas, assegurando-lhe o ressarcimento pleno dos créditos, a despeito das objeções de ordem formal, e cita decisão do CARF, em sua defesa.

Contesta o argumento do fisco de que não teria ocorrido incidência de PIS e Cofins sobre os pagamentos efetuados, afirmando que foram feitos mediante GRU e tendo como favorecido a ANTT - Agência Nacional de Transportes Terrestres, autarquia submetida ao recolhimento das contribuições para a Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep).

DO PEDIDO DE PROVA PERICIAL

A contribuinte novamente requer o deferimento de prova pericial, para respaldar suas alegações.

Assim, retornou o presente processo a esta DRJ, para julgamento.

É o relatório.

A decisão da qual retirou-se o relato acima transcrito, negou provimento à manifestação de inconformidade interposta pela recorrente, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/06/2008

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto ou no serviço prestado.

AUSÊNCIA DE PROVAS DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO. COMPENSAÇÃO INDEFERIDA.

Na ausência de provas, a simples retificação do Dacon não é suficiente para conferir certeza ao crédito indicado na declaração de compensação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/06/2008

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Não padece de nulidade o despacho decisório emitido por autoridade competente, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal e contra o qual o contribuinte pode exercer amplamente seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE NOVO LANÇAMENTO.

Nas diligências realizadas para verificações relativas à base de cálculo de crédito utilizado em declaração de compensação, não há que se falar em lançamento complementar, uma vez que a constituição do crédito tributário, neste caso, se dá com a entrega da declaração de compensação pelo contribuinte.

O resultado da diligência, devidamente cientificado à autuada, com abertura de prazo para aditamento à manifestação de inconformidade apresentada, não caracteriza novo ato administrativo, uma vez que é perfeitamente admissível à autoridade julgadora, em respeito ao princípio da verdade material, solicitar esclarecimentos de fatos trazidos ao litígio.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

Sendo a diligência mero meio de verificações relativas à base de cálculo de créditos utilizados em declaração de compensação, não há que se falar em decadência em razão de modificação de lançamento.

ÔNUS DA PROVA.

Nos processos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/06/2008

PERÍCIA. REQUISITOS.

Considera-se incabível a realização de perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a r. decisão acima transcrita a recorrente, interpôs recurso voluntário onde repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, requerendo em preliminar a anulação do acórdão e, no mérito, o reconhecimento do direito aos créditos objeto do pedido.

Paço seguinte, os autos foram distribuídos a esse Conselheiro para relatar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O processo encontra-se em termos, trata de matéria relacionada à competência dessa D. Turma, atende aos pressupostos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

I – Preliminares***I.1 – Decadência Lançamento complementar***

Para a recorrente o resultado de diligência requerida pela DRJ, que apurou valor diverso daquele apontado no despacho decisório impugnado, se enquadraria como novo lançamento complementar, pois haveria realizado nova composição de base de cálculo dos créditos glosados, mencionando o disposto no art. 149 do CTN.

Entretanto, melhor sorte não socorre às alegações da recorrente.

Não vejo reparo a ser feito na decisão de piso quanto ao assunto. O presente processo trata de análise de pedido de compensação realizado pela recorrente seguindo as regras da Lei nº 9.430/96, que estabelece que a declaração de compensação constitui-se em confissão de dívida, medida suficiente para a cobrança dos débitos indevidamente compensados.

Ademais, é tranquila a posição neste E. Conselho de que são inaplicáveis os prazos decadenciais previstos no art. 150, § 4º, e art. 173, ambos do CTN, quando estamos diante da verificação da liquidez e certeza do direito creditório, procedimento necessário na análise da possibilidade de homologação das compensações e/ou restituições.

Nesse cenário, ao contrário do alegado pela recorrente, os prazos decadenciais previstos nas disposições do CTN, referem-se à extinção do direito da Fazenda Pública em promover o lançamento do crédito tributário, não se aplicando às necessárias análises a respeito da liquidez e certeza do direito creditório pretendido pela contribuinte, como no caso em comento.

Destarte, afasto as alegações relacionadas à decadência.

1.2 – Pedido de diligência realização de perícia

A exemplo do que ocorreu quanto da apresentação da manifestação de inconformidade pela recorrente, no recurso voluntário foi reforçado o pedido de realização de prova pericial.

Entretanto, considerando que já houve no decorrer do presente processo a realização de diligência por parte da autoridade fiscal, determinada pela DRJ, e que os esclarecimentos necessários para o deslinde da demanda foram apresentados, dos quais foi devidamente cientificada a recorrente, entendo ser prescindível a realização de nova diligência para perícia.

Ressalta-se que estamos diante de pedido de compensação, procedimento pelo qual há a necessidade de o contribuinte demonstrar por meio de documentos idôneos a existência de seu crédito.

Ademais, não se presta a diligência/perícia para fazer prova de acontecimentos que deveriam ser comprovados pela recorrente.

Destarte, afasta-se o pedido de realização de perícia.

II - Do mérito - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"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.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V

Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos

critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento **(questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo)** não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos

intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e, eram utilizados nos em votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

II.1 – Glosa relacionada a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços

Segundo a recorrente a glosa dos créditos estabelecida pelas autoridades fiscais, partiria da equivocada interpretação do conceito de insumo, que levou a entender que não seriam aplicados ou consumidos na prestação de serviços para recorrente, e continua desenvolvendo sua tese afirmando que o trabalho fiscais se atevam à análise de notas fiscais, sem detalhar, com maior profundidade, a aplicação dos referidos bens e serviços na atividade que desempenha.

Pois bem. Estamos diante de pedido de compensação realizado pela recorrente por intermédio de envio de PER/DCOMP, sendo certo que, nessas hipóteses, vale dizer compensação realizada pelo próprio contribuinte, sendo somente homologada pela autoridade fiscal, é de sua responsabilidade a comprovação da existência e certeza do crédito tributário pleiteado.

Como podemos observar dos autos do processo, houve a reversão de algumas glosas e mantidas outras em virtude da inexistência de documentos que pudessem comprovar que referidos itens se enquadravam no conceito de insumo.

Ressalta-se que intimada a recorrente por diversas vezes para trazer aos autos documentos que comprovassem o direito pleiteado, tais providências não foram tomadas, remanescendo assim as glosas.

É importante esclarecer ainda que as autoridades fiscais, para manter as glosas dos créditos, utiliza-se de conceito de insumos estabelecidos em instruções normativas da RFB, que foram objeto das decisões judiciais, mencionadas no tópico que tratou do conceito de insumo, as quais afastaram sua aplicação, para determinar a interpretação baseada na essencialidade e relevância do bem ou serviço na consecução da atividade do contribuinte.

Desta feita, voto por manter as glosas realizadas pela autoridade fiscal por não haver documentos.

II.2 – Créditos sobre despesas de aluguel de máquinas e equipamentos

Com relação ao presente tópico, podemos observar do caderno processual que as glosas remanescentes sobre as despesas de aluguel de máquinas e equipamentos se deram em virtude de falta de comprovação das mesmas.

Intimada a recorrente quando da realização de diligência determinada pela DRJ para a apuração de referidos créditos, foram trazidos somente parte dos documentos relacionados a tal despesa, remanescendo dessa forma a glosa apenas sobre parte dos créditos não comprovados.

Novamente cumpre lembrar que diante de pedido de compensação realizado pela recorrente por intermédio de envio de PER/DCOMP, sendo certo que, nessas hipóteses, vale dizer compensação realizada pelo próprio contribuinte, sendo somente homologada pela autoridade fiscal, é de sua responsabilidade a comprovação da existência e certeza do crédito tributário pleiteado.

Assim, não comprovado o direito pleiteado pela recorrente, a glosa deve persistir.

II.3 – Créditos sobre aquisição de bens para o ativo imobilizado

Quanto ao presente tópico, a exemplo do que restou apontado no item anterior, mesmo intimada e reintimada a apresentar documentos que comprovariam seu direito, a recorrente não logrou êxito em comprovar suas alegações.

Como dito alhures, por se tratar de pedido de compensação de créditos, é da responsabilidade do contribuinte a demonstração da existência do mesmo, o que que fato ocorreu somente em parte no presente processo.

Nesse ponto, não merece reparo a decisão de piso, que estabeleceu:

DOS CRÉDITOS RELATIVOS A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

O inciso VI do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 admite que o contribuinte desconte, do valor apurado da contribuição para o PIS e da Cofins, respectivamente, créditos relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, enquanto o parágrafo 1º desse artigo, que define a forma como tais créditos serão determinados, dispõe que a alíquota deverá ser aplicada sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização desses bens, incorridos no mês.

Evidentemente, para que possa se utilizar dos créditos previstos na legislação citada, necessário se faz que a interessada comprove que se enquadra nos dispositivos da lei. Tal comprovação, no entanto, muitas vezes constitui matéria complexa, dadas as inúmeras restrições que a lei impõe, o que se dá por meio da análise de todo um conjunto de informações, que nem sempre podem ser obtidas sem a contribuição da interessada em usufruir do direito ao crédito.

Na auditoria que resultou no despacho decisório ora combatido, a fiscalização não reconheceu nenhum crédito relativo a aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado, em função da falta de apresentação de documentação comprobatória pela autuada.

Posteriormente, no curso da diligência efetuada pelo fisco, a contribuinte foi novamente intimada a apresentar memória de cálculo referente aos créditos utilizados nesta rubrica.

De acordo com o relatado no item 2-5 do relatório de diligência, a contribuinte apresentou uma planilha que não trazia as informações solicitadas pela fiscalização. Mesmo diante de nova intimação, os documentos solicitados não foram apresentados.

Em sua manifestação de inconformidade, a contribuinte se limita a defender a possibilidade de se descontar créditos relativos a bens que fazem parte da superestrutura da linha férrea, sem, contudo, apresentar elementos capazes de fornecer as informações necessárias ao cálculo da contribuição devida, tais como data e valor de aquisição, assim como documentos que pudessem comprovar tais informações.

Sendo assim, em que pese as alegações apresentadas pela contribuinte, não é possível cancelar as glosas aplicadas pelo fisco, uma vez que a interessada não logrou comprovar efetivamente as aquisições dos referidos bens, de forma a legitimar os créditos tomados.

Desta feita, sustentada pelo acima descrito, mentem-se as glosas estabelecidas na decisão de piso.

II.4 – Crédito de despesas de contraprestação de arrendamento

O presente tópico trata de contrato de arrendamento que dispõe sobre a cessão de uso e gozo de bens, a outrem. Observe-se que a decisão de piso entendeu não se tratar de contrato de arrendamento mercantil, previsto no inciso V do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entendo que a decisão guerreada não merece reparo.

O contrato de arrendamento ou subconcessão, em que pese ser necessário para a realização da atividade da recorrente, não se trata de bem ou serviço, motivo pelo qual não se enquadra no conceito de insumo.

Esclarece a decisão de piso:

O arrendamento é o negócio jurídico que tem como objeto a cessão de uso e gozo de bens - no caso, o complexo de bens da malha ferroviária Centro-Leste e Paulista - a outrem. Não se trata, portanto, de **bem ou serviço**, que possa ser enquadrado como insumo de uma atividade produtiva.

A contribuinte tenta justificar a tomada de créditos sobre esses gastos, considerando a sua imprescindibilidade para a realização do serviço que presta. No entanto, conforme já debatido em item anterior deste voto, tal atributo não é capaz de garantir o direito à utilização de crédito sobre determinado gasto, mas somente a devida previsão legal para tal.

Ainda segundo o entendimento da defesa, "*o direito aos créditos da contribuição está atrelado aos custos, despesas e encargos de tudo o que contribua para a obtenção de receitas*", concluindo pela necessidade de assegurar de "*forma plena o ressarcimento de ditos créditos, a despeito das objeções de ordem formal*". Tal premissa, contudo, contraria frontalmente os dispositivos do CTN, que determina a interpretação literal da legislação, quando disponha sobre exclusão do crédito tributário, como ocorre no caso dos dispositivos que prevêm a possibilidade de se descontar créditos sobre os valores devidos da Contribuição para o PIS e da Cofins.

Registre-se que o inciso V do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê a utilização de créditos sobre o "valor das contraprestações de operações de **arrendamento mercantil** de pessoa jurídica", que não corresponde à operação aqui tratada.

A contribuinte explica, ainda, que uma parcela do valor pago à Rede Ferroviária Federal S.A. - RFFSA, o qual gerou o crédito em questão, seria referente a concessão do serviço de transporte. Sobre estes gastos, o mesmo raciocínio se aplica.

Conforme bem destacado pela autoridade fiscal em seu relatório de diligência, inexistente previsão legal para tomada de créditos sobre os referidos gastos, além de não haver incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins sobre essas operações, condição básica para que ocorra o direito ao crédito, na sistemática do PIS/Cofins (inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003).

Não há que se falar, portanto, em direito a crédito sobre os pagamentos vinculados à outorga da concessão do serviço de transporte ferroviário.

Desta forma, mantem-se a glosa sobre referida rubrica.

III - Conclusão

Por todo o acima exposto, voto em em rejeitar a preliminar arguida e o pedido de diligência e, no mérito em negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Fl. 19 do Acórdão n.º 3302-007.722 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10680.722846/2014-50