



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10909.720246/2009-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-012.270 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente TECONVI S/A TERMINAL DE CONTEINERES DO VALE DO ITAJAÍ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PROVAS.

De acordo com a legislação, a impugnação mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Vinicius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

O processo foi digitalizado posteriormente à sua formalização, de sorte que há uma pequena diferença entre a numeração original das folhas e a nova numeração atribuída automaticamente pelo sistema e-processo, que está sendo adotada na presente decisão.

A lide envolve a análise de pedido de ressarcimento de créditos do PIS não-cumulativo exportação.

Para que se procedesse à verificação dos créditos pleiteados foi aberto procedimento fiscal, que resultou no Auto de Infração, fl. 362/366.

Do Termo de Verificação Fiscal (TVF) – PIS, fls. 368/387, copiam-se abaixo alguns trechos apenas para que se entenda o contexto em que a ação fiscal foi realizada:

Em 18/08/2006 a fiscalizada transmitiu o Pedido de ressarcimento nº 23747.75782.180806.1.1.08-5032,, relativo ao PIS não - cumulativo - exportação - 1º trimestre de 2006 (fls. 02/05), o qual deu origem ao processo administrativo nº 10909.720246/2009-78.

(...)

O procedimento de fiscalização, decorrente do Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.2.06.00-2009-00619-8, foi iniciado em 25/08/2009 e teve por objetivo a verificação dos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, relativos ao 1º trimestre de 2006.

(...)

A contribuinte, doravante denominada fiscalizada, foi constituída em 2001 na forma de sociedade por ações com propósito específico, conforme estatuto social (fls. 95/106), e tem por objeto única e exclusivamente a administração e exploração do Terminal de Containeres localizado dentro da área do Porto Organizado de Itajai, compreendendo a movimentação e armazenagem de containeres, cargas unitizadas e veículos.

Em relação ao ano calendário 2006 a fiscalizada optou pela tributação na forma do lucro real anual (fls. 58/84); apresentou DCTF's (fls. 85/87) e DACON's (fls. 06/51), relativos ao primeiro trimestre de 2006, sem débitos de PIS e COFINS; em 30/11/2009, após o início do procedimento fiscal, apresentou DCTF's retificadoras declarando débitos de PIS e COFINS no período (fls. 88/91).

O TVF segue apresentando legislação relacionada à matéria sob análise, esclarecendo que a empresa fiscalizada adotou o método do rateio proporcional, “que utiliza a relação percentual entre as receitas obtidas no mercado externo e as obtidas no mercado interno”, para determinar os créditos que estariam vinculados às operações de exportação.

Segue o TVF da seguinte forma:

Por meio do Termo de Início de Fiscalização (fls. 92/93) diversos elementos foram solicitados, dentre os quais livros contábeis e fiscais, arquivos digitais e demonstrativos dos valores utilizados para cálculo dos créditos pleiteados e informados em DACON.

A Autoridade Fiscal segue relatando todas as intimações enviadas ao contribuinte no sentido de ter as informações necessárias para a correta apuração do crédito.

Abaixo listam-se, de forma resumida, as ocorrências geradoras de crédito analisadas pelo Auditor Fiscal. Ressalte-se que estas serão melhor detalhadas no decorrer do voto apresentado no presente Acórdão.

A princípio o Auditor Fiscal verificou a proporcionalidade entre as receitas auferidas no mercado externo em relação ao total de receitas auferidas, já que a empresa atuada optou por apropriar custos, despesas e encargos vinculados às receitas pelo método do rateio proporcional.

A atuada prestou serviços a diversas empresas, considerando as receitas obtidas como provenientes do mercado externo.

Quanto às receitas provenientes dos serviços prestados para as empresas Contship Container Lines, Mole Maruba, Aliança Navegação e Logística e Cia Libra de Navegação, consideradas pelo contribuinte como auferidas no mercado externo, o Auditor Fiscal apresenta as seguintes informações:

Em atendimento ao TIF nº 004, foram apresentadas cópias das notas fiscais de serviços prestados para as empresas Contship Container Lines, Mol e Maruba (fls. 241/283), e novos demonstrativos das bases de cálculo de PIS e COFINS (284/289), alterados pela fiscalizada em virtude da mudança de faturamento no mercado externo para faturamento no mercado interno, em relação aos clientes Aliança Navegação e Logística e Cia Libra de Navegação.

(...)

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 004 (fls. 223/227), a fiscalizada foi intimada a apresentar documentação comprobatória da prestação de serviços ao exterior, em relação as notas relacionadas no termo, no total de R\$ 2.550.013,18. Todas estas notas haviam sido emitidas para empresas nacionais (Contship Container Lines - Hapag Lloyd Brasil, Mol Brasil Ltda., Maruba do Brasil, Companhia Libra de Navegação e Aliança Navegação e Logística) e foram consideradas pela fiscalizada, para fins de rateio, como prestações de serviços no mercado externo.

Em resposta ao TIF nº 004, recebemos cópias das notas fiscais emitidas para as empresas Contship Container Lines, Mol e Maruba, todas elas empresas nacionais (fls. 241/283). Não foram apresentados documentos para comprovar individualizadamente, nota a nota, a efetiva prestação de serviços ao exterior. Cumpre observar que mesmo que houvesse tal comprovação, a emissão de notas fiscais para empresas nacionais permitiria a estas se creditarem do PIS e da COFINS não-cumulativos, de modo que tais notas fiscais estariam em desacordo com a legislação. Em relação aos serviços prestados para as empresas Aliança Navegação e Logística e Cia Libra de Navegação, a própria fiscalizada informou tê-los alterado para mercado interno (fls. 241); em virtude desta alteração foram apresentadas DCTFs retificadoras (fls. 88/91), após o início do procedimento fiscal.

Consequentemente, os serviços prestados nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2006, cujas notas foram relacionadas no TIF nº 004, nos totais de, respectivamente, R\$ 737.180,44, R\$ 912.103,24 e R\$ 900.729,50, correspondem a prestações de serviços a empresas nacionais e haviam sido considerados como mercado externo.

Então as receitas provenientes da prestação de serviços às empresas Contship Container Lines, Mole, Maruba, Aliança Navegação e Logística e Cia Libra de Navegação, consideradas pela atuada como sendo vinculadas ao mercado externo, foram alocadas pela fiscalização ao mercado interno.

Em função da conclusão acima transcrita o Auditor Fiscal procedeu à correção dos percentuais de rateio, conforme fl.376 (TVF).

Bases de cálculo dos créditos de PIS pleiteados

O TVF segue com a análise da base de cálculo dos créditos de PIS pleiteados, nos seguintes termos:

“Bases de Cálculo dos Créditos de PIS/PASEP Pleiteados.

Os créditos de PIS/PASEP pleiteados pela fiscalizada, conforme ficha 6A do DACON, Pedido de Ressarcimento, contabilidade e demonstrativos apresentados, foram obtidos através da utilização das bases de cálculo abaixo discriminadas:

FICHA 16A DO DACON	JAN	FEV	MAR	TOTAL
02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMO	274.802,30	319.247,79	292.239,18	886.289,27
03 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO	1.255.540,21	916.821,71	1.222.467,43	3.394.829,35
04 - DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA	16.760,95	17.896,99	22.427,58	57.085,52
05 - ALUGUÉIS DE PRÉDIOS - PJ	1.841.082,61	1.766.419,66	1.890.925,33	5.498.427,60
06 - ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS - PJ	72.143,69	43.677,19	44.760,81	160.581,49
08 - ARRENDAMENTO MERCANTIL	22.738,87	13.324,79	32.152,95	68.216,61
09 - DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO	144.023,79	144.555,24	144.628,54	433.207,57
13 - OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO	71.174,77	126.387,64	133.236,76	330.799,17
14 - BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS A DESCONTAR	3.698.267,19	3.348.331,01	3.782.838,38	10.829.436,58

Em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização foi apresentado demonstrativo de composição, por conta, de cada uma das linhas da ficha 6A do DACON (fls. 107/118), as quais foram analisadas individualizadamente, conforme veremos a seguir. Por meio do TIF nº 003 e do TIF nº 005 foram solicitados os comprovantes dos créditos considerados.

Linha 02 - Bens Utilizados como Insumos

A fiscalização glosou, no total ou em parte, os seguintes itens: gasolina, lubrificantes, material de limpeza, materiais de consumo e materiais de proteção e segurança.

O motivo das glosas serão detalhados no voto, quanto aos itens questionados pela defesa.

No TVF, à fl. 378, há planilha de resumo contendo os valores de bases de cálculo pleiteados, glosados e reconhecidos, referentes à linha 02 da ficha 6A do DACON.

Linha 03 – Serviços Utilizados como Insumos

Foram glosados, no todo ou em parte, vários itens discriminados às fls. 378/381 do TVF, pelos seguintes motivos:

- Falta de apresentação de documentação fiscal.
- Item não se enquadrava no conceito de insumo.
- Créditos haviam sido calculados com base no consumo e não no momento da aquisição, como determina o artigo 3º da Lei nº 10.637/ 2002.

Constam no TVF, fls. 380/381, planilhas com os valores das bases de cálculo de créditos, glosadas e reconhecidas, em relação à linha 03 da ficha 6A do DACON .

Linha 05 – Aluguéis de Prédios

Transcreve-se abaixo a conclusão da fiscalização - TVF, à fl. 381:

Em relação à conta “Movimentação Berço Público – Contêineres Cheios” foi glosada a base de cálculo não lastreada em documento fiscal (fls. 348). Cópia do documento apresentada às fls. 169 do Anexo II.

A seguir consta planilha com os valores de bases de cálculo pleiteados, glosados e reconhecidos, referentes à linha 05 da ficha 6A do DACON.

Linha 06 – Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

Transcreve-se abaixo a conclusão da fiscalização - TVF, à fl. 382:

Em relação à conta “Locação de Empilhadeiras”, foi glosada a base de cálculo sem apresentação de documento fiscal (fls. 349).

Segue-se planilha com os valores de bases de cálculo pleiteados, glosados e reconhecidos, referentes à linha 06 da ficha 6A do DACON.

Linha 04 – Despesas de Energia Elétrica; Linha 08 – Arredamento Mercantil e Linha 09 – Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

Não houve glosas

Linha 13 – Outras Operações com Direito a Crédito

Foram glosados os créditos decorrentes de despesas com seguros por estas não se enquadrarem conceito de insumos.

Constam planilhas com os valores pleiteados, glosados e reconhecidos referentes à linha 13 da ficha 6A do DICON (TVF, fl. 383).

Ao final do TVF constam planilhas com a “*Apuração dos Créditos /Débitos de PIS/PASEP*”.

O TVF foi concluído da seguinte forma:

De acordo com a apuração dos valores de PIS devidos em cada mês do 1º trimestre de 2006, conforme tabelas acima (linha 15 da ficha 15B do DICON), proponho que seja INDEFERIDO o pedido de ressarcimento no 23747.75782.180806.1.1.08-5032, tendo em vista que, em virtude das correções e glosas efetuadas, não restaram valores a serem ressarcidos.

(...)

Os valores dos débitos de PIS apurados em cada mês do 1º trimestre de 2006 foram lançados de ofício por meio de Auto de Infração, acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

A empresa apresentou sua defesa em 13/05/2010, a qual se transcrevem alguns trechos, resumindo-se outros.

A princípio a defesa presta os seguintes esclarecimentos:

Impugnante informa que procedeu ao pagamento dos valores de PIS exigidos sobre as despesas glosadas pela Fiscalização, quais sejam, itens Conta "Gasolina", "Material de Limpeza", "Material de Operações e Segurança", "Contêineres", "Navios", "Veículos", "Bicicleta", "Avaria em Ova e Desova", parte da conta "Manutenção Geral", "Manutenção e Conservação de Edifícios e Instalações - áreas A, B, C, Cais, 1"; "Coleta de Lixo", "Contêineres Vazios", "Serviços PJ Conservação e Limpeza", "Outros Serviços PJ", "Indenização de Avarias de Terceiros", "Custos Diversos", "Outras Operações com Direito a Crédito (Seguro)", "Aluguéis de Máquinas e Equipamentos" e parte dos itens "Materiais de Consumo", "Manutenção de Máquinas e Equipamentos" e "Manutenção Geral".

Ainda, a Impugnante informa que pagou os valores de PIS relativos a proporcionalidade de receitas do mercado externo e interno relativo aos armadores libra a Aliança.

Esse pagamento se justifica pelo fato de que a Impugnante, nesse primeiro momento, não conseguiu encontrar todos os documentos que comprovam o direito ao crédito de PIS sobre a base de cálculo relativa às despesas acima glosadas e, ainda, porque a impugnante reconhece que os armadores Libra e aliança são nacionais.

Portanto, quando aos itens acima, houve a concordância do defendente, não havendo contestação quanto ao que foi apurado na Ação Fiscal.

Segue a defesa:

Entretanto, com relação aos demais itens do Auto de Infração, notadamente os itens (i) critério de proporcionalização utilizado pela Impugnante, com relação às receitas no mercado interno e receitas no mercado externo (ii) lubrificantes e material de consumo, qualificados como bens utilizados como insumo, objeto da Linha 02 da DICON, (iii) manutenção de máquinas e equipamentos, manutenção geral e taxa de conferência eletrônica, qualificados como serviços utilizados como insumo, objeto da Linha 03 da DICON e (iv) aluguéis de prédios máquinas e equipamentos, objeto das Linhas 05 e 06 da DICON, não procedem as acusações fiscais, motivo que justifica a apresentação da presente Impugnação, como se passa a demonstrar.

A defesa segue abordando os assuntos de acordo com os itens do Auto de Infração, conforme se passa a relatar.

Proporcionalidade Entre as Receitas Auferidas no Mercado Externo e as Auferidas no Mercado Interno - Operações de Exportação de Serviços.

A empresa esclarece que adotou como opção o método de rateio proporcional, aplicando aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta derivada de operações de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Antes de se transcreverem alguns trechos da defesa, esclarece-se que a fiscalização aceitou como sendo proveniente do mercado externo as receitas de serviços prestadas às empresas CMA CGM do Brasil Agência Marítima Ltda, Hapag-Lloyd Brasil Agenciamento Marítimo Ltda, Hamburg Sud Brasil Ltda, Maersk Brasil Brasmar Ltda e SeaTrade Serviços Portuários e Logísticos Ltda. No entanto, considerou vinculadas ao mercado interno a receita de prestação de serviços para as empresas Container Line, Mol e Maruba, foco da discordância da autuada que as considerou como sendo vinculadas ao mercado externo.

Transcrevem-se alguns trechos da defesa:

A despeito da correção do procedimento adotado pela Impugnante, a Fiscalização houve por bem desconsiderar parte das operações realizadas pela Impugnante como operações de exportação de serviços, de forma a reduzir o percentual da receita bruta do 1º trimestre de 2006, sob a alegação de que parte das operações realizadas, objeto de notas fiscais emitidas regularmente pela Impugnante, não tiveram como destinatários tomadores dos serviços localizados no exterior.

As alegações da Fiscalização, conforme fls. 368 dos autos, têm por base o fato de as notas fiscais terem sido emitidas em favor de empresas nacionais na qualidade de agentes marítimo de armadores estrangeiros, não tendo sido apresentadas, no seu entendimento, comprovação da efetiva exportação dos serviços.

(...)

*No curso da ação fiscal, para fundamentar sua autuação conforme consta das fls. 368 dos autos, a Fiscalização Selecionou uma **amostra** das notas fiscais emitidas pela Impugnante e notificou os agentes marítimos dos armadores estrangeiros tomadores dos serviços objeto de referidas notas fiscais para que confirmassem, dentre outras informações: "se as despesas relativas a cada uma das faturas (...) relacionadas, emitidas pela empresa TECONVI S/A TERMINAL DE CONTÊINERES DO VALE DO ITAJAÍ, CNPJ 04.700.714/0001-63, foram repassadas a transportadores estrangeiros mediante ingresso de moeda estrangeira ou mediante dedução das receitas auferidas pelo mesmo no país (...)" (fls. 194 dos autos).*

Conforme fls. 194 - 207 dos autos, notificações idênticas foram emitidas em nome de alguns dos agentes marítimos que intermediaram a relação da Impugnante com os armadores estrangeiros, quais sejam: (i) CMA CGM do Brasil Agência Marítima Ltda., (ii) Hapag-Lloyd Brasil Agenciamento Marítimo Ltda (iii) Hamburg Sud Brasil Ltda, (iv) Maersk Brasil Brasmar Ltda e (v) SeaTrade Serviços Portuários e Logísticos Ltda.

*Em resposta às notificações emitidas pela Fiscalização, **todos** os agentes marítimos notificados, conforme descritos acima, manifestaram-se no sentido de que os serviços haviam sido efetivamente prestados a tomadores estrangeiros, apresentando documentos comprobatórios das transferências financeiras e dos valores retidos e remetidos ao exterior.*

Segue a defesa apresentando as seguintes considerações:

- Foram indevidamente consideradas como receitas do mercado interno as receitas de prestação de serviços às empresas Container Line, Mol e Maruba. Argumenta que essas empresas não foram intimadas pela fiscalização para que confirmassem se os serviços haviam sido prestados a tomadores estrangeiros. Alega que os serviços prestados às empresas Container Line, Mol e Maruba foram prestados em benefício dos transportadores internacionais, exatamente como ocorreu com relação àqueles objeto das notas fiscais em que figuravam a CMA CGM do Brasil Agência Marítima Ltda,

Hapag-Lloyd Brasil Agenciamento Marítimo Ltda, Hamburg Sud Brasil Ltda, Maersk Brasil Brasmar Ltda e SeaTrade Serviços Portuários e Logísticos Ltda, no entanto, somente estas cinco últimas empresas foram intimadas pela fiscalização a apresentarem documentação e consideradas como vinculadas ao mercado externo.

- A Impugnante disponibilizou na sede da empresa os documentos que comprovavam a prestação de serviços para residentes no exterior, relativamente às notas fiscais questionadas (termo de intimação 004/2010). A documentação não foi considerada pela fiscalização.

- O fato de as notas fiscais serem emitidas ao agente marítimo no Brasil e os pagamentos serem realizados pelo agente, em nome do transportador estrangeiro, não desnatura a operação como uma efetiva exportação de serviços.

- A caracterização da operação conforme descrita acima como exportação de serviços já foi inclusive, e inúmeras vezes, reconhecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Transcreve algumas Soluções de Consulta emitidas pela RFB.

Segue a defesa nos seguintes termos:

Infelizmente, devido ao considerável volume de documentos, não foi possível à Impugnante a organização dos documentos em tempo hábil de serem apresentados juntamente com a presente defesa administrativa, de forma que esse procedimento está em processo de finalização pela Impugnante. Em vista disso, em respeito ao princípio da verdade material, protesta a Impugnante pela juntada a posteriori de referidos documentos, como forma de demonstrar cabalmente que os serviços objeto das notas fiscais questionadas pela fiscalização foram prestados para residentes no exterior

Infundada alegação acerca da possibilidade de creditamento pelo agente marítimo com relação às notas fiscais emitidas pela Impugnante

A defesa contesta ainda a afirmação da fiscalização (referindo-se à tomadoras de serviços Container Line, Mol e Maruba) de que “o fato de a Impugnante ter emitido notas fiscais em favor dos agentes no Brasil, ao invés de tê-las emitido diretamente em nome dos tomadores do serviço não residentes, seria motivo suficiente para impedir a apuração e desconto de créditos de PIS”.

Contesta ainda outra afirmação da fiscalização de que a emissão das notas fiscais diretamente aos agentes marítimos lhes permitiria a apuração de créditos de PIS em seu favor, conforme abaixo:

Em segundo lugar, a alegação de que a simples emissão das notas fiscais aos agentes marítimos permitiria aos referidos agentes a apuração de créditos de PIS em seu favor é infundada uma vez que, conforme já explanado anteriormente, só são permitidos o desconto de créditos do PIS pelos contribuintes na forma em que taxativamente previsto na legislação.

Nessa esteira, nos termos do artigo 3º da Lei nº 10.637/02, apenas é permitido o desconto de créditos com relação custos, despesas e encargos incorridos pela pessoa jurídica.

Dessa forma, considerando que os serviços objeto das notas fiscais emitidas pela Impugnante em favor dos agentes marítimos não têm como destinatários os agentes no Brasil, uma vez que o agente apenas age como intermediário na relação entre a Impugnante e os tomadores no exterior, o custo de referidos serviços não se consubstancia em uma despesa do agente no Brasil. Em verdade, conforme já explanado acima, referidos custos são pagos pelos transportadores internacionais, apenas tendo os agentes como representantes dos armadores estrangeiros no Brasil e administradores dos seus respectivos recursos.

(...)

Com efeito, em se tratando de operações desenvolvidas pelo Agente Marítimo em conta alheia, devem ser consideradas receitas próprias do agente tão somente o resultado auferido em tais operações, nos termos em que já regulamentado pela

legislação do imposto sobre a renda, especificamente pelo artigo 44, II, da Lei nº 4.506/64, artigo 14, § 3º da Lei nº 8.541/92 e artigo 31 da Lei nº 8.981/92. Confira-se a redação desses dispositivos (...)

Este tema é concluído pelo impugnante afirmando que “*vista de todo o exposto acima, os serviços prestados pela Impugnante e objeto das notas fiscais emitidas em favor dos agentes Contship Container Line - Hapag Lloyd Brasil, Moi Brasil Ltda e Maruba do Brasil devem ser reconhecidos como serviços prestados diretamente a residentes do exterior, de forma que as receitas daí advindas devem ser consideradas como receitas do mercado externo*”.

Bases de Cálculo dos Créditos de PIS Pleiteados

Linha 02 - Bens Utilizados como Insumos

Dos bens utilizados como insumos a defesa insurge-se contra a glosa do item lubrificantes, glosado pelo fato de os créditos terem sido calculados com base no consumo e não no momento da aquisição, e do item material de consumo, glosado pelo fato de os créditos terem sido calculados com base no consumo e não no momento da aquisição e pelo fato de não ter sido apresentada a documentação solicitada pelo Auditor Fiscal.

Linha 03 – Serviços Utilizados como Insumos

A defesa discorda das glosas justificadas pela fiscalização com base na falta de apresentação de documentação fiscal ou no fato de que os créditos haviam sido calculados com base no consumo e não no momento da aquisição.

Quanto ao item Manutenção Geral consta no TVF, que, dentre as glosas ocorridas, um item (referente a uma nota fiscal) foi glosado por não se enquadrar no conceito de insumo. Defesa presta a seguinte informação em sua impugnação (fls. 427/428):

Assim, dentre essas despesas com manutenção de máquinas e equipamentos incorridas no 1º trimestre de 2006, a D. Fiscalização não reconheceu os créditos de PIS de uma despesa por não se enquadrar no conceito de insumo.

Aqui a Impugnante informa mais uma vez que realizou o pagamento dos créditos de PIS relativos a esse item da autuação, devendo, pois, o auto de infração ser cancelado nessa parte.

A defesa é concluída com um resumo das argumentações já relatadas acima e que serão melhor detalhadas no voto.

(...)

Ao final solicita:

Diante de todo o acima exposto, e protestando desde já pela ulterior juntada de outras provas, é a presente para requerer seja deferido o seu pedido de ressarcimento dos créditos da PIS nos autos do PA nº 39180.94049.180806.1.1.09-3275(sic) e, conseqüentemente, o reconhecimento da ilegitimidade dos débitos de PIS exigidos por meio do Auto de Infração ora impugnado, em razão de todos os fundamentos expostos na presente defesa.

A 4ª Turma da DRJ em Fortaleza (CE) julgou a impugnação improcedente, nos termos do Acórdão nº 08-036.921, de 18 de agosto de 2016 cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INGRESSO DE DIVISAS.

Não se considera beneficiada pela não-incidência do PIS, a prestação de serviços a pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento não esteja comprovadamente de acordo com as hipóteses previstas em normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.

CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 confinam o cálculo de créditos da sistemática não-cumulativa aos respectivos períodos de apuração. Erros quanto à apropriação desses créditos devem ser corrigidos mediante recomposição de saldos, através de documentos retificadores (Dacon e DCTF), os quais poderão ser entregues, enquanto não extinto o direito de o contribuinte pleitear a restituição.

CRÉDITOS PIS. SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ. PROVAS.

O ressarcimento do saldo credor de créditos do PIS não-cumulativo está condicionado à comprovação de sua certeza e liquidez, mediante a apresentação de documentos fiscais (notas fiscais e livros fiscais) e contábeis (livro Razão).

DESPESAS COM MÃO DE OBRA PESSOA FÍSICA. SINDICATO. SERVIÇOS TEMPORÁRIOS.

No sistema da não-cumulatividade, não geram créditos passíveis de desconto da contribuição em exame, as despesas com mão de obra pessoa física, ainda que pagas por meio de sindicato da categoria, por força da legislação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CONSERVAÇÃO DE LIVROS E COMPROVANTES FISCAIS

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

Impugnação Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta que:

- a) As notas fiscais emitidas pela recorrente a favor dos agentes marítimos Contship Container Line - Hapag Lloyd Brasil, Mol Brasil Ltda. e Maruba do Brasil, não descaracterizam a exportação, de forma que devem ser consideradas como receitas do mercado externo;
- b) A decisão recorrida indicou a possibilidade de apropriação de crédito extemporâneo apenas mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os DACTON. Assim, no entendimento da r. decisão recorrida, apenas após as retificações da DACTON e das DCTFs, o crédito remanescente de PIS e COFINS poderia ser utilizado para dedução das contribuições em períodos posteriores. Ocorre que, diversamente do que intenta sustentar a r. decisão recorrida, a legislação (leis e regulamentos) não veda o procedimento adotado pela Recorrente para apropriação direta do crédito extemporâneo do PIS e da COFINS na DACTON do período corrente. Portanto, da análise da legislação aplicável, o que se depreende é que existe autorização legal expressa para a apropriação extemporânea de créditos de PIS e de COFINS (art. 3º, § 4º, da Lei no 10.637/02), sendo que existem apenas 2 (dois) requisitos para apropriação de tais créditos, quais sejam: (i) que os créditos sejam apropriados dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados da data

do ato ou fato do qual se originarem (art. 1º do Decreto nº 20.910/32); e (ii) que os créditos sejam apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores (art. 13 da Lei nº 10.833/03);

- c) As despesas com materiais de consumo e manutenção de máquinas e equipamento incorridas no 1º trimestre de 2006, não foram reconhecidos os créditos de PIS de algumas despesas por não terem sido apresentados os documentos fiscais. Errada a conclusão da DRJ, pois a Lei nº 10.637/02 não exigem a apresentação de documentos fiscais para comprovação das despesas incorridas pelos contribuintes e utilizadas como base de cálculo dos créditos de PIS. Referidas normas se limitam a afirmar que os contribuintes poderão tomar crédito em relação a bens e serviços utilizados como insumos. Dessa forma, qualquer documento hábil que comprove as despesas incorridas pelos contribuintes com insumos permite determinar o quanto de crédito a ser apurado e deduzido do PIS. A própria Fiscalização apurou a partir da contabilidade da Recorrente as despesas com serviços da conta material de consumo e manutenção de máquinas e equipamento que foram utilizadas como base de cálculo dos créditos de PIS e da Cofins;
- d) Grande parte das despesas relacionadas na conta material de consumo são relativas à materiais de consumo nas máquinas e equipamentos da recorrente, quais sejam, empilhadeiras e guindastes. Nesse sentido, a Recorrente faz referência às seguintes despesas que constam nas notas fiscais cujo crédito foi glosado pela Fiscalização: broca widea, cilindro foto receptor, cola plástica, lixa de ferro, mangueira gêmeas de borracha, dentre outras (fls. 05/48 do anexo II).;
- e) A manutenção do crédito tributário relativo à glosa de crédito decorrente da taxa de conferência eletrônica da autuação decorre de um novo entendimento do tema pela r. decisão recorrida, qual seja, não apresentação dos documentos que comprovam o pagamento e vedação de apropriação de créditos de despesas com mão-de-obra pessoa física. O fundamento do auto de infração para a glosa foi que não teriam sido apresentados os documentos fiscais, mas apenas documentos simples emitidos pelo Sindicato dos Conferentes de Carga e Descarga nos Portos de Itajaí e Florianópolis, isto é, o recibo emitido pelo Sindicato. Assim, apenas por esse motivo a decisão deve ser reformada. Mas não é só. A recorrente forneceu os recibos emitidos pelo Sindicato que comprovam as despesas com as taxas de conferência eletrônica, conforme se observa das fls. 100/108 do anexo II do presente processo administrativo.

Termina o recurso requerendo o conhecimento do recurso e seu provimento.

O processo foi sorteado a este relator nos termos regimentais.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Nulidade do procedimento fiscal em relação aos agentes marítimos Contship Container Line - Hapag Lloyd Brasil, Mol Brasil Ltda. e Maruba do Brasil.

A recorrente alega que os mencionados agentes marítimos não foram intimados pela Fiscalização para prestar esclarecimentos sobre os serviços por eles prestados. Esse fato maculou o procedimento fiscal, pois esbarrou no devido processo legal.

Discordo da recorrente. A fiscalização não os intimou por não identificar indícios mínimos de que os serviços por eles prestados satisfaziam as condições impostas pela legislação para fins de obter a isenção previstas no art. 5º, II, da Lei 10.637/2002.

Ao analisar os autos, identifiquei o “Termo de Intimação Fiscal nº 004”, fls. 223 e a resposta ao termo mencionado às fls. 241/242.

No Termo de Intimação Fiscal nº 004, a Autoridade Fiscal requisita:

- 1) Comprovação, mediante documentação hábil e idônea, de que os serviços relativos às notas fiscais relacionadas na planilha - anexa a este termo foram prestados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, e de que propiciaram o ingresso de divisas no país.

O termo contém 4 anexos com a data de emissão, o número da nota fiscal, código do cliente e o valor.

Como resposta a recorrente apresenta o termo de fls. 241, que abaixo transcrevo:

Em atendimento ao termo de intimação fiscal em epígrafe, segue abaixo detalhamento dos arquivos solicitados:

1. Cópias das notas fiscais faturadas referente a movimentação mercado externo: Contship Container Lines, Moi e Maruba.
2. Informamos que estão disponíveis para sua consulta os documentos que demonstram as prestações de serviços para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.
3. Demonstrativo da base de cálculo PIS/COFINS alterado referente aos clientes faturados como mercado externo em 2006 e alterados para mercado interno em 2009:

Aliança Navegação e Logística Ltda — CNPJ: 02.427.026/0009-01

Cia Libra de Navegação — CNPJ: 42.581.413/0001-57

Conclusão da Fiscalização sobre o termo de intimação fiscal 004:

Em resposta ao TIF nº 004, recebemos cópias das notas fiscais emitidas para as empresas Contship Container Lines, Moi e Maruba, todas elas empresas nacionais (fls. 241/283). Não foram apresentados documentos para comprovar individualizadamente, nota a nota, a efetiva prestação de serviços ao exterior. Cumpre observar que mesmo que houvesse tal comprovação, a emissão de notas fiscais para empresas nacionais permitiria a estas se creditarem do PIS e da COFINS não-cumulativos, de modo que tais notas fiscais estariam em desacordo com a legislação. Em relação aos serviços prestados para as empresas Aliança Navegação e Logística e Cia Libra de Navegação, a própria fiscalizada informou tê-los alterado para mercado interno (fls. 241); em virtude desta alteração foram apresentadas DCTFs retificadoras (fls. 88/91), após o início do procedimento fiscal.

Portanto, entendo que a fiscalização lavrou o auto de infração com os dados informados pelo sujeito passivo, levando em conta a falta de comprovação das alegações quanto aos agentes marítimos Contship Container Line - Hapag Lloyd Brasil, Mol Brasil Ltda. e Maruba do Brasil.

Sendo assim, afasto a preliminar de nulidade do procedimento fiscal.

Mérito

Descaracterização das receitas oriundas dos agentes marítimos Contship Container Line - Hapagloyd Brasil, Mol Brasil Ltda. e Maruba do Brasil, como sendo receitas do mercado interno.

Sobre o tema, a interessada reproduz as razões recursais postas na impugnação, sem contestar a decisão recorrida. Desta forma, por entender correto o rumo dado pela instância *a quo*, peço vênia para utilizar sua *ratio decidendi* como se minha fosse, para fundamentar o capítulo recursal, *verbis*:

A discussão envolve, portanto, as receitas provenientes dos serviços prestados às empresas Contship Container Lines, Mol Brasil Ltda e Maruba do Brasil.

Afirma a defesa que tais empresas são agentes marítimos que intermediaram a relação da impugnante com os armadores estrangeiros.

É correto afirmar que a existência de terceira pessoa, desde que agindo como mera mandatária, ou seja, não em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante estrangeiro, entre a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e a prestadora de serviços nacional não afeta a relação jurídica negocial exigida para enquadramento no art. 5º, II, da Lei 10.637/2002, para o fim de reconhecimento da não-incidência da Contribuição do PIS/PASEP.

Porém, para que se caracterize a não incidência da PIS há algumas condições a serem cumpridas.

Observe-se o que dispõe a Lei nº 10.637/2002, *in verbis*:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Portanto, quanto à prestação de serviços, caso da empresa autuada, para seja garantida a não incidência do PIS há de se comprovar que houve a prestação de serviços à empresa domiciliada no exterior e ainda que o pagamento pelos serviços prestados represente ingresso de divisas no país.

Observem-se algumas Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal que versam sobre o tema:

Solução de Consulta nº 351/2012 da SRRF07/Disit – esta consulta foi formulada por uma empresa de serviços de agenciamento marítimo que contrata, em nome de um tomador estrangeiro, diversos serviços relacionados com a estadia do navio em determinado porto.

A legislação vigente prevê a não incidência ou isenção da Cofins (art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003 e art. 14, III, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) e do PIS/Pasep (art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 14, § 1º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001), sobre as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Conforme já pacificado pela Administração, inclusive por meio de pronunciamento da própria Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, a quem compete, nos termos do art. 82, inc. II, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 203, de 2012, a interpretação da legislação tributária, aduaneira e correlata, e a elaboração de atos normativos de orientação e uniformização de procedimento, a hipótese de isenção ou não incidência do PIS/Pasep e da Cofins supra aludida somente será consumada

quando a relação negocial entre contratante estrangeiro e prestador de serviços no país satisfizer as seguintes condições:

a) representarem efetivo ingresso de divisas, isto é, serem as despesas incorridas no País pelo contratante estrangeiro liquidadas através de um dos mecanismos de pagamento previstos no Regulamento de Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), do Banco Central do Brasil

b) houver comprovação do nexo causal entre o pagamento recebido pela pessoa jurídica domiciliada no País e a efetiva prestação dos serviços a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, nos termos do contrato entre eles firmado, com suporte documental nas notas fiscais emitidas pelos serviços prestados.

Complementarmente, no detalhamento das duas condições supras, firmou-se o seguinte entendimento:

a) Na hipótese de prestação de serviços, efetuada por pessoa jurídica domiciliada no País, para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, **a existência de terceira pessoa agindo na condição de mero mandatário do contratante no exterior não descaracteriza** a relação jurídica a que aludem o art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 14, III, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, para fins de reconhecimento da não incidência ou isenção da Cofins, e o art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 14, § 1º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, relativamente à exoneração do PIS/Pasep;

b) Caso o representante no País do contratante dos serviços, residente ou domiciliado no exterior, tenha sob sua guarda recursos de titularidade do seu representado, que sejam oriundos de receitas por aquele auferidas no País, o pagamento utilizando tais recursos, realizado diretamente ao prestador de serviços brasileiro, sem transitar por conta, em moeda nacional ou estrangeira, titulada pela contratante estrangeiro, não é válido para fins de reconhecimento da não incidência ou isenção em pauta;

c) Na hipótese de prestação de serviços efetuada por empresa domiciliada no País, para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, **a existência de terceira pessoa agindo em nome próprio**, e não na condição de mero mandatário da pessoa no exterior, **descaracteriza a natureza jurídica da relação alcançada pelo referido benefício fiscal**, devendo, conseqüentemente, serem recolhidos o PIS/Pasep e a Cofins sobre as receitas auferidas pelo prestador de serviços;

d) A procuração é instrumento do mandato.

(...)

Inexistindo contrato entre o prestador de serviço e o contratante estrangeiro e tampouco procuração para outorga dos poderes de representação à consultante, resta descaracterizado, na contratação dos serviços de praticagem levada a efeito pela interessada, o necessário elo negocial entre o contratante no exterior e o prestador do serviço no país.

(...)

Conclusão

À vista do exposto, proponho seja a presente consulta solucionada de forma a esclarecer à interessada que a inexistência de contrato firmado diretamente entre armador/afretador/operador estrangeiro e as empresas de praticagem sediadas no país ou de procuração a ela outorgada para que, em nome deles, na condição de mera mandatária, contrate os referidos serviços, **descaracteriza a relação negocial entre o prestador de serviço no país e o contratante no exterior, condição para que se opere a não incidência ou isenção do PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.** (grifei)

Solução de Consulta nº 17/2013 da SRRF09/Disit – Consulta formulada por empresa que atua na atividade de organização logística do transporte de cargas.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXPORTAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA.

A existência de terceira pessoa na relação negocial entre pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e prestadora de serviços nacional, não afeta a relação jurídica exigível no art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, para fins de reconhecimento da não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que a terceira pessoa aja na condição de mero mandatário, ou seja, não aja em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Apenas os mecanismos disponibilizados ao transportador estrangeiro para pagamento de despesas incorridas no País, segundo normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil, representam efetivo ingresso de divisas no País e autorizam a aplicação das aludidas normas exonerativas.

Mesmo que sejam utilizadas quaisquer das formas de pagamento válidas para fins de fruição da não-incidência em questão, persistirá, sempre, a necessidade de comprovação do nexo causal entre o pagamento recebido por uma pessoa jurídica domiciliada no País e a efetiva prestação dos serviços a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior.

Não se considera beneficiada pela não-incidência das contribuições, a prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento se der mediante qualquer outra forma de pagamento que não se enquadre entre as hipóteses previstas em normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.

(...)

No entanto, diante de circunstâncias contidas na regulamentação da matéria que, sob a ótica fiscal, exigem a adoção de certas precauções, é importante consignar que não basta o débito em conta mantida no Brasil titulada por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior. Persistirá, sempre, a necessidade do **nexo causal** entre o pagamento recebido por uma pessoa jurídica nacional, mediante o débito em conta dessa natureza, e a efetiva prestação dos serviços.

A efetiva prestação de serviços pode ser comprovada, por exemplo, pela indicação dos números de Conhecimentos de Carga (Bill of Lading) a que se referem as notas fiscais, quando de sua emissão pela pessoa jurídica brasileira como suporte documental a seu faturamento por serviços prestados de agenciamento marítimo, contra o transportador estrangeiro ou seu representante no Brasil que age na condição de mero mandatário.

A necessidade de verificação da efetiva prestação de serviços, e não somente a simples comprovação de que conta de estrangeiro mantida no País em moeda nacional seja origem de pagamento recebido, decorre da ocorrência de circunstâncias observadas na regulamentação que trata das movimentações em contas dessa natureza, tais como:

(...)

À vista do exposto, conclui-se que, na definição do alcance do disposto no art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, ambos com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004:

A existência de terceira pessoa na relação negocial entre pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e prestadora de serviços nacional, não afeta a relação jurídica exigível no art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, para fins de reconhecimento da não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que a terceira pessoa aja na condição de mero mandatário, ou seja, não aja em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Apenas os mecanismos disponibilizados ao transportador estrangeiro para pagamento de despesas incorridas no País, segundo normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil, representam efetivo ingresso de divisas no País e autorizam a aplicação das aludidas normas exonerativas.

Mesmo que sejam utilizadas quaisquer das formas de pagamento válidas para fins de fruição da não-incidência em questão, persistirá, sempre, a necessidade de comprovação do nexo causal entre o pagamento recebido por uma pessoa jurídica domiciliada no País e a efetiva prestação dos serviços a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior.

Não se considera beneficiada pela não-incidência das contribuições, a prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento se der mediante qualquer outra forma de pagamento que não se enquadre entre as hipóteses previstas em normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.

Observa-se que, através do TIF nº 004, fls. 232/236, a fiscalização intimou o contribuinte à apresentação da seguinte documentação:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, na forma dos artigos 904, 911 e 927 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, e do artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, fica a contribuinte acima identificada intimada a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, os seguintes elementos:

1) Comprovação, mediante documentação hábil e idônea, de que os serviços relativos às notas fiscais relacionadas na planilha anexa a este termo foram prestados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, e de que propiciaram o ingresso de divisas no país. (grifei)

No Termo de Verificação Fiscal, à fl. 375, o Auditor Fiscal apresenta a seguinte informação:

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 004 (fls. 223/227), a fiscalizada foi intimada a apresentar documentação comprobatória da prestação de serviços ao exterior, em relação às notas relacionadas no termo, no total de R\$ 2.550.013,18. Todas estas notas haviam sido emitidas para empresas nacionais (Contship Container Lines - Hapag Lloyd Brasil, Mol Brasil Ltda., Maruba do Brasil, Companhia Libra de Navegação e Aliança Navegação e Logística) e foram consideradas pela fiscalizada, para fins de rateio, como prestações de serviços no mercado externo.

Em resposta ao TIF nº 004, recebemos cópias das notas fiscais emitidas para as empresas Contship Contêiner Lines, Mol e Maruba, todas elas empresas nacionais (fls. 241/283). Não foram apresentados documentos para comprovar individualizadamente, nota a nota, a efetiva prestação de serviços ao exterior. Cumpre observar que mesmo que houvesse tal comprovação, a emissão de notas fiscais para empresas nacionais permitiria a estas se creditarem do PIS e da COFINS não-cumulativos, de modo que tais notas fiscais estariam em desacordo com a legislação. Em relação aos serviços prestados para as empresas Aliança Navegação e Logística e Cia Libra de Navegação, a própria fiscalizada informou tê-los alterado para mercado interno (fls. 241); em virtude desta alteração foram apresentadas DCTF's retificadoras (fls. 88/91), após o início do procedimento fiscal. (grifei)

Embora discorde da afirmativa de que “a emissão de notas fiscais para empresas nacionais permitiria a estas se creditarem do PIS e da COFINS não-cumulativos, de modo que tais notas fiscais estariam em desacordo com a legislação”, há de se observar que o contribuinte não apresentou documentação que comprovasse a efetiva prestação de serviços ao exterior e nem mesmo o ingresso de divisas no país, conforme já disposto nas Soluções de Consulta transcritas anteriormente.

Assim a fiscalização realocou, do mercado externo para o mercado interno, as receitas auferidas pela prestação de serviços às empresas Contship Container Lines, Mol Brasil Ltda e Maruba do Brasil, procedimento de julgo correto.

Resumindo o voto da instância *a quo*, a realocação das receitas auferidas pela prestação de serviços às empresas Contship Container Lines, Mol Brasil Ltda e Maruba do Brasil, em receitas do mercado interno, se deu pela falta de comprovação de que os serviços foram prestados para pessoa jurídica domiciliada no exterior, que houve ingresso de divisa no país, e que as citadas sociedades agiram na condição de mero mandatário, ou seja, não agiram em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante, pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Forte nestes argumentos, nego o capítulo recursal.

Conceito de Insumo

A pedra angular do litígio posta neste capítulo recursal se restringe à interpretação das leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo nº 13502.720849/2011-55 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões de decidir, *in verbis*:

II.2.2 - 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.

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.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo da sociedade. Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

A sociedade tem como objetivo social a exploração do Terminal de Contêineres localizado no Porto de Itajaí, compreendendo a movimentação e armazenagem de contêineres, cargas e veículos.

As glosas discutidas são referentes a custos com materiais de consumo, manutenção de máquinas e taxa de conferência eletrônica.

Em relação aos materiais de consumo, os créditos haviam sido calculados com base no consumo e não no momento da aquisição, como determina o artigo 3º da Lei nº 10.637/2002. Em atendimento ao TIF no 005 foram apresentadas as notas fiscais de aquisições de materiais de consumo no trimestre (fls. 308/317 e 323); algumas foram reconhecidas como bases de cálculo dos créditos (fls. 325/327), outras não (fls. 328/330), por não se enquadrarem no conceito de insumos, nos termos da IN SRF nº

247/2002, ou pela falta de apresentação do documento fiscal. Cópias das notas de aquisições não reconhecidas às fls. 05/48 do Anexo II.

Em relação à manutenção de máquinas e equipamentos, os créditos haviam sido calculados com base no consumo e não no momento da aquisição, como determina o artigo 3º da Lei nº 10.637/2002. Em atendimento ao TIF nº 005 foram apresentadas as notas fiscais de aquisições no trimestre; algumas foram reconhecidas como base de cálculo dos créditos, outras não, devido à falta de apresentação de documento fiscal (fls. 290, 295/305, 322, 332/342).

Em relação à conta "Taxa de Conferência Eletrônica", os valores foram glosados pela falta de apresentação dos documentos fiscais (fls. 346). Cópias dos documentos apresentados às fls. 100/108 do Anexo II.

Merece destaque os argumentos apresentados pelo acórdão recorrido sobre a falta de documentação probatória referente à "Taxa de Conferência Eletrônica"

Quanto à falta de apresentação da documentação fiscal a defesa apresenta a mesma argumentação já apresentada para o item Material de Consumo (Linha 02 - Bens Utilizados como Insumos), portanto, e não será aqui rebatida tendo em vista que isto já foi feito nos itens anteriores.

Porém, o interessado demonstra mais uma discordância, conforme abaixo transcrito:

No presente caso, a Impugnante forneceu a D. Fiscalização os recibos emitidos pelo Sindicato que comprovam as despesas com as taxas de conferência eletrônica, conforme se observa das fls. 100/108 do anexo II do presente processo administrativo.

Ora I. Julgadores, referidos documentos são mais do que suficientes para comprovar que a Impugnante pagou as despesas decorrentes das taxas de conferência eletrônica.

Efetivamente, em vista de sua atividade, na prática, não há a emissão de nota fiscal pelo Sindicato quando da cobrança dos serviços prestados à Impugnante. Nessa esteira, o documento apresentado pela Impugnante, emitido pelo Sindicato, já é bastante para comprovar a veracidade das despesas incorridas pelo Sindicato.

Destaque-se que os Sindicatos não são entes obrigados à emissão de nota fiscal na forma estabelecida pela legislação do Imposto sobre Serviços ("ISS") ou do Imposto sobre Circulação de Mercadorias ("ICMS").

Além disso, cabe destacar que, na ausência de determinação legal em contrário, basta que a despesa esteja amparada em documento idôneo ou escriturada na contabilidade do contribuinte para que esse documento já seja suficiente para comprovar o direito ao crédito do PIS.

Nesse sentido, a própria Fiscalização apurou a partir da contabilidade da impugnante as despesas com serviços da conta TAXAS DE CONFERÊNCIA ELETRÔNICA que foram utilizadas como base de cálculo dos créditos de PIS".

O recibo poderá normalmente ser fornecido ao contratante dos serviços, porém só tendo validade para efeito de comprovação de pagamento da empresa contratante à contratada.

Não há no processo comprovação do pagamento dos serviços pela empresa autuada.

A empresa poderia ter anexado à sua defesa documentos que comprovassem o efetivo pagamento pelos serviços e, ainda, o contrato de prestação de serviços firmado com o Sindicato dos Conferentes de Carga e Descarga nos Portos de Itajaí e Florianópolis, já que afirma que o referido sindicato é desobrigado de emitir NF.

Portanto, apenas os recibos não servem de prova no processo, sem a demonstração do efetivo pagamento (cheques, transferências bancárias, etc).

Resta evidente que os bens e serviços em discussão nestes autos foram glosados por falta de provas de que efetivamente houve o dispêndio ou a prestação de serviço.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

É preciso pontuar que nos processos de auto de infração oriundos de procedimento de pedido de ressarcimento, quem definirá o ônus da prova é o pedido de ressarcimento e não o auto de infração.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desses fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato *probando* e com a própria certeza dessa existência.

Para Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

Dinamarco define o objeto da prova:

....conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino *probus*, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e portanto condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mentirosos. As alegações, sim, é que podem ser verdadeiras ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verdadeiras.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circundam.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado, resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma:

que a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Noutro giro, sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Regressando aos autos, a recorrente insiste em afirmar que a legislação não prevê quais os documentos são necessários para permitir o crédito da não-cumulatividade das contribuições sociais.

Conforme já explicitado, todo e qualquer documento que consiga dar probabilidade da existência do direito ao crédito é bem-vindo ao processo. Porém, para deferir o direito o julgador deve passar da probabilidade para um andar acima e só poderá acontecer com um robusto conjunto probatório, como por exemplo, livros fiscais, contratos, comprovantes de pagamento, notas fiscais, etc. Por fim, um catalizador ligando cada bem/serviço a essencialidade/relevância no processo produtivo.

Quanto à taxa de conferência eletrônica, a interessada deveria ter apresentado o contrato de prestação de serviços firmado com o Sindicato dos Conferentes de Carga e Descarga

nos Portos de Itajaí e Florianópolis - já que afirmou que o referido sindicado é desobrigado de emitir notas fiscais, bem como o comprovante de pagamento dos serviços prestados.

Quanto aos custos com lubrificantes e materiais de consumo, faltou dialeticidade, pois não houve a demonstração da essencialidade ou relevância em seu processo produtivo. Além, é claro, da falta de documentação já devidamente mencionada na decisão recorrida.

Por derradeiro, quanto aos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, utilizo os mesmos comentários do parágrafo anterior, faltou dialeticidade e provas de seu direito.

Créditos extemporâneos.

Essa questão está prejudicada, uma vez que os créditos extemporâneos identificados pela recorrente tiveram seu direito negado.

Contudo, para afastar um eventual embargo, afirmo que é possível o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS não-cumulativo de períodos anteriores. Não obstante, é *conditio sine qua non* que haja a retificação do DACON e da DCTF ou a comprovação da não utilização dos créditos em períodos anteriores.

No caso em análise, não há essa prova nos autos. Portanto, nego o capítulo recursal.

Conclusão

Diante do quadro exposto, afasto a preliminar aventada e nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho