



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.900368/2011-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-008.591 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de junho de 2020
Recorrente WRC OPERADORES PORTUÁRIOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Dão direito a crédito, no âmbito do regime da não cumulatividade, custos e despesas com bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados diretamente na prestação de serviços.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. OPERADOR PORTUÁRIO. PAGAMENTO FEITO A ÓRGÃO GESTOR DE MÃO-DE-OBRA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins o valor pago, pelo operador portuário, a trabalhadores portuários com vínculo empregatício ou a trabalhadores avulsos que lhe prestem serviço por intermédio do Órgão Gestor de Mão-de-Obra, pois, além de tais dispêndios não serem caracterizados como insumo, trata-se de serviços prestados por pessoa física.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araújo, Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade para manter a glosa em relação aos créditos apurados pela Recorrente a título de serviços de engenharia; serviços de manutenção e aquisição de combustíveis; despesas ao OGMO e a Administração do Porto de São Francisco do Sul; aluguéis de equipamentos; devoluções de vendas; despesas com frete; despesas com bens do REPORTE, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Dão direito a crédito, no âmbito do regime da não cumulatividade, custos e despesas com bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados diretamente na prestação de serviços.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. OPERADOR PORTUÁRIO. PAGAMENTO FEITO A ÓRGÃO GESTOR DE MÃO-DE-OBRA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins o valor pago, pelo operador portuário, a trabalhadores portuários com vínculo empregatício ou a trabalhadores avulsos que lhe prestem serviço por intermédio do Órgão Gestor de Mão-de-Obra, pois, além de tais dispêndios não serem caracterizados como insumo, trata-se de serviços prestados por pessoa física.

Em sede recursal, Recorrente reproduz os argumentos já apresentados na manifestação de inconformidade, onde pleiteia a reversão das glosas nos seguintes termos¹:

a) Despesas com serviços de engenharia

- a Contribuinte possui como finalidade prevista em seu estatuto social, a) Execução e prestação de serviços inerentes a operações de terminais de carga e de containers, incluindo estacionamento de containers cheios e/ou vazios, estacionamento de equipamentos de movimentação e transporte de containers, inspeção de containers e de equipamentos de transporte e de movimentação destes, manutenção e reparo de containers e de seus equipamentos de movimentação ou transporte, estufagem e desestufagem, tudo dentro da área do Porto Organizado; b) Operações de terminais e carga, descarga e armazenamento de mercadorias próprias e de terceiros; c) aluguel de equipamentos de movimentação de cargas; e d) prestação de serviços de operador portuário, conforme itens (a), (b) e (c) acima, entendida a atividade como conceitua a Lei Federal n.º 8.360, de 1993;

- em que pese o fato da Contribuinte não ter contrato de arrendamento firmado com a Administração do Porto, e também não ter firmado qualquer contrato que lhe atribua a responsabilidade direta pela execução das obras de ampliação, dragagem e modernização do porto, em razão das atividades desenvolvidas, a contribuinte necessita constantemente estar modernizando o espaço físico em que opera, tendo interesse direto e imediato na manutenção, conservação e ampliação da infraestrutura portuária, sem o que não pode desempenhar suas atividades com a segurança e eficiência necessárias, afastando a clientela e perdendo receita; se a Administração do Porto não efetuar as obras necessárias que lhe foram delegadas, tais como: modernização e dragagem, itens estes essenciais para o regular desenvolvimento das atividades portuárias, necessário é que a contribuinte assuma a execução destes serviços, seja para evitar risco de acidentes seja para atrair clientes e assim, evitar prejuízos financeiros; não houvesse a contribuinte executado as necessárias obras, não se estaria discutindo o direito ao creditamento, mas, sim, a inexistência de receita;

- ademais, deve-se considerar que no capítulo II no Regulamento de Exploração da Administração do Porto de São Francisco do Sul, consta que a Administração do Porto tem como atribuição fiscalizar as obras executadas na área do Porto Organizado, abrindo a possibilidade de que terceiros executem estas obras, que são de necessárias e de fundamental importância para a manutenção das atividades do contribuinte. Explica-se: no capítulo VII, do Regulamento de Exploração da Administração do Porto de São Francisco do Sul, quando trata sobre o papel do Operador Portuário, atividade principal do contribuinte, afirma que será de sua responsabilidade todas as operações que realizar;

¹ Trecho extraído do relatório da decisão recorrida.

- quanto às despesas com serviços de despesas de terraplanagem, drenagem e pavimentação do fornecedor "Empreiteira Fortunato Ltda. (82.607.623/0001-91), tratam-se de despesas com manutenção de benfeitorias do pátio (parte do porto organizado), por onde transitam e são alocadas sobre ele diariamente cargas muito pesadas, tais como: caminhões, contêineres, máquinas e demais equipamentos, e com o passar do tempo o desgaste do solo é inevitável, ainda que por estar próximo a zona marítima ele possui uma estrutura mais vulnerável a desgastes naturais, o que torna necessárias referidas obras de reparos a fim de promover a manutenção e conservação do pátio que compõe o espaço portuário; por conseguinte, em que pese as alegações da autoridade fiscal quando aduz que referidas despesas deveriam compor o ativo imobilizado para amortização, conclui-se que essas despesas são efetivamente obras de manutenção (reparos), o que possibilita a sua classificação como insumos e assim, creditar-se das contribuições ao PIS e/ou COFINS;

b) Despesas com serviços de manutenção e aquisição de combustíveis

- a AFRFB não poderia ter efetuado a glosa dos créditos vinculados a essas despesas, vez que os serviços foram prestados pelas empresas contratadas nos termos pactuados com a Contribuinte, bem como o combustível adquirido entregue no local da sede dele; o fato das referidas empresas terem problemas em seus cadastros perante a Receita Federal, não pode fazer com que a fiscalização suponha que tais prestações de serviços e/ou aquisições de mercadorias não tenham ocorrido e penalizar a adquirente mediante a glosa dos créditos;

- por mais que os serviços prestados pelas empresas IT2B e Data Projetos não estivessem incluídos no objeto social constante do respectivo contrato social destas empresas, os serviços foram prestados por mão-de-obra indicada pelos contratados, desconhecendo a contribuinte se houve subcontratação a terceiros ou não;

- inclusive, o fato apurado pelo ilustre AFRFB de que o sócio administrador da empresa Data Projetos era também o responsável pelo OGMO, no período em que os serviços foram prestados, corrobora o fato de tratar-se de pessoal com conhecimento técnico e reconhecida expertise no ramo portuário;

- caso haja alguma suspeita em relação as referidas empresas cabe a Receita Federal apurar as inconsistências de informações e não penalizar a adquirente/Contribuinte, terceiro de boa-fé em situação societária, fiscal e contábil regular;

- pelo que, a inexistência de elementos robustos de prova das conclusões da AFRFB deixa a caracterização das operações como fictícias ao seu exclusivo juízo pessoal, em total desrespeito ao art. 116, § único do CTN, o que não pode ser aceito, pois, por certo, as presunções pessoais ainda não encontram eco no direito tributário, cuja viga mestre ainda é o princípio da legalidade, previsto nos arts. 97, III e V, e 112, ambos do CTN.

- a adquirente/tomador de boa-fé não pode ser responsabilizada pela inidoneidade (inadequação ou falsidade) de notas fiscais emitidas pela empresa vendedora. Quando isso ocorre, é possível o aproveitamento de crédito do tributo, no caso as contribuições ao PIS e/ou da COFINS, das despesas obtidas relativamente aos referidos cupons fiscais;

c) Despesas com o OGMO e a Administração do Porto

- o OGMO, possui CNPJ e personalidade jurídica. Ele é um órgão gestor, mas equiparado a uma pessoa jurídica de direito privado de fato, tendo em vista a sua natureza jurídica e sua estrutura de órgão privado; uma vez constituído sob as regras legais desta categoria não há, internamente, a intervenção do Estado, se analisando

as disposições contidas na Lei n.º 8.630, de 1993. A Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, em seu art. 263, inciso IV, descreve o OGMO como: "a entidade civil de utilidade pública, sem fins lucrativos, constituída pelos operadores portuários, em conformidade com a Lei n.º 8.630, de 1993, tendo por finalidade administrar o fornecimento de mão-de-obra do trabalhador avulso portuário"; a Instrução Normativa INSS n.º 31, de 2000, por sua vez, equipara o OGMO a empresas em relação aos trabalhadores;

- não bastasse isso, analisando a previsão contida nos §§ 1º, 2º e 3º, do art. 19, da Lei n.º 8.630, de 1993, é imperioso salientar que o OGMO possui responsabilidade civil. Assim, não possui razão lógica, a argumentação da AFRFB de que o OGMO não é uma pessoa jurídica de fato, pois instituído de direitos e obrigações. Afirmar isso seria fazer letra morta das normas acima citadas;

- restando incontestes a personalidade jurídica do OGMO, há de se questionar a alegada impossibilidade, segundo a AFRFB, de creditamento de PIS e COFINS sobre aquisição de serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, em razão do OGMO não auferir receitas, e sobre as despesas com a Administração do Porto de São Francisco do Sul em razão dessa ser contribuinte apenas de PIS decorrentes de receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas. As despesas com o OGMO e a Administração do Porto são de caráter essencial frente às atividades da contribuinte. Na qualidade de operador portuário, ele tem que adquirir mão de obra portuária avulsa junto ao OGMO para que possa realizar a movimentação e armazenagem das cargas que lhe foram conferidas pelos seus clientes e, por operar na área do porto organizado lhe é imposto o pagamento de tarifas à Administração, porquanto esta é quem detém a concessão para exploração;

- pelo que, a essencialidade desses serviços configura-os como insumos/despesas dedutíveis ao Contribuinte, que por sua vez tenta tornar aplicável o regramento contido nas Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003, e creditar-se das contribuições ao PIS e COFINS não-cumulativas;

- logo, a Contribuinte não pode ser penalizada em razão da outra parte, OGMO ou a Administração, não tributarem as contribuições ao PIS e COFINS pela mesma regra contábil;

d) Despesas com aluguéis de equipamentos

- possui escrita contábil regular e em perfeita ordem, tendo contabilizado adequadamente todas as operações de locação de bens, as quais possuem todos os elementos de prova quanto a sua efetiva ocorrência e quanto aos valores efetivamente pagos por ele a título de aluguel dos bens que se fazem imprescindíveis para o desenvolvimento de suas atividades;

- a falta de emissão de nota fiscal das operações de arrendamento de bens como fundamento para glosa dos créditos é draconiana, pois impregnada de formalismo exacerbado que desconsidera os demais elementos de prova a favor da Contribuinte que demonstra a efetiva operação econômica realizada. A simples falta de emissão de nota fiscal não pode impedi-la de desfrutar, por inteiro, do seu direito de reconhecer os créditos permitidos pela legislação tributária sobre as operações que realizou;

- conforme disciplina o Decreto n.º 3.000, de 1999, não há que se falar sobre a obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal de Serviços para a atividade de locação de equipamento, porquanto não há serviço prestado (hipótese de incidência tributária), cabendo à prestadora apenas emitir simples recibo ou documento equivalente;

- desta forma, diante da apresentação de todos os documentos, recibos e comprovantes de pagamento que demonstram a efetiva existência e ocorrência da locação de bens, há que se reconhecer como injusta a glosa dos créditos sobre estas operações sobre o fundamento de que não foram emitidas notas fiscais;

- ainda não ocorreu, na via administrativa, o trânsito em julgado do PAF n.º 10920.000211/2007-07, tampouco há qualquer decisão na via judicial transitada em julgada, por conseguinte, insubsistente e sem qualquer plausibilidade jurídica utilizar-se da decisão proferida em 1ª instância como razão de decidir;

e) Despesas com frete

- como é sabido, a manifestante presta serviços de movimentação e armazenagem de cargas provenientes ou destinadas ao transporte aquaviário. Para poder executar os seus serviços, é obrigada a manter uma área de armazenamento de cargas fora da zona primária portuária, haja vista que, como é de conhecimento público e notório, os espaços de armazenamento contíguos aos cais de atracação são escassos e utilizados exclusivamente para as mercadorias em vias de embarque ou desembarque em navios atracados no porto;

- assim sendo, não haveria como requerente auferir receitas de armazenagem em sua filial sem incorrer nas despesas com o frete de transporte das mercadorias entre a sua filial e o porto e vice-versa. Este frete é imprescindível para o auferimento das receitas e se trata de um frete de transporte de produtos de terceiros, haja vista que o contribuinte não movimenta carga própria. O frete faz parte do serviço, como um custo direto da receita de armazenagem;

- ainda que o preço do frete fosse repassado ao cliente como parte do preço dos serviços faturados pela contribuinte, fato é que, quem suporta o seu ônus econômico efetivamente é a manifestante, sendo esta uma efetiva despesa operacional;

f) Despesas com devoluções de vendas

- ao preencher a DACON do período, a contribuinte prestou informações de modo incorreto gerando a incongruência em questão. Na verdade, conforme fazem prova as notas fiscais em anexo, houve o cancelamento das mesmas e não a devolução dos serviços, até porque como bem salientou a AFRFB, não se concebe devolução de serviços;

- sendo assim, como havia procedido com a tributação da operação antes do cancelamento da nota fiscal, a manifestante aproveitou os créditos de PIS e COFINS oriundos dela, vez que hígidos e aptos a serem utilizados, motivo pelo qual se mostra insubsistente a glosa intentada a AFRFB;

g) Despesas com bens importados com o benefício do REPORTE

- o montante não arrecadado pela Contribuinte com os tributos incidentes sobre os bens adquiridos com o benefício fiscal concedido pelo programa REPORTE vem servir de investimento em bens e direitos capazes de permitir o desenvolvimento de um empreendimento econômico de interesse público (obras nas suas instalações que fazem parte do Porto de São Francisco do Sul). Contudo, os tributos suspensos integram o custo de aquisição já que é apenas após 5 anos, que os mesmos se convertem em isenção ou alíquota zero, devendo, então serem contabilizados como subvenção governamental;

- o que significa dizer que o programa REPORTE enquadra-se como subvenção governamental e os tributos suspensos equiparam-se aos tributos efetivamente pagos pela contribuinte, como forma se dar efetividade a subvenção

governmental. Negar-se o direito ao crédito, equivale a anular os próprios efeitos do incentivo governamental, onerando-se indevidamente o contribuinte;

- em relação a "compra MHC/Cargolink" e "financiamento do guindaste MHC474-exercício por opção", afirma a AFRFB que "(...) dão a entender ... a operação já citada no item 2.1.5 e já considerada fictícia", tendo em vista que ainda não ocorreu, na via administrativa, o trânsito em julgado do PAF n.º 10920.000211/2007-07, tampouco há qualquer decisão na via judicial transitada em julgada, insubsistente e sem qualquer plausibilidade jurídica utilizar-se da decisão proferida em 1ª instância como razão de decidir;

- por oportuno, junta-se à defesa os documentos dessas operações a fim de comprovar a efetiva ocorrência delas;

h) Lançamento das glosas e utilização dos créditos

- no que tange aos equipamentos importados, mais especificadamente "Grande Porte Reach Stacker Terex – RS 10" e "Grande Porte Reach Stacker Kalmar RS 9", a contribuinte, conforme se denota de leitura das declarações de importação, recolheu o PIS e a COFINS da operação e para estes equipamentos o fiscal considerou o direito ao crédito. Todavia, ao proceder com análise do cálculo elaborado pelo AFRFB, chamou a atenção o fato de ter um valor de custo final do equipamento utilizado como base de cálculo do crédito inferior ao valor da base de cálculo utilizada para recolhimento do PIS e COFINS.

Veja-se quadro demonstrativo:

(...)

- restando, assim, demonstrado que há uma divergência a menor dos créditos apurados pela AFRFB. Tal fato encontra-se registrado às fls. 1.189 e 1.198 do PAF n.º 10920.722131/2011-84;

- por conseguinte, tendo em vista que, de acordo com o que disciplina a Lei n.º 10.865 de 2004, o direito ao crédito ora pretendido se aplica em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços, necessário se faz a reavaliação dos créditos deferidos à contribuinte no despacho decisório e a inclusão destes créditos (diferença entre a nota fiscal e o valor pago constante na DI) na base de cálculo de apuração do direito creditório, porquanto houve o recolhimento das contribuições devidas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento

II - Mérito

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 n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002, e artigo 8º da IN SRF n.º 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 n.º 181/1974 e n.º 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 n.º 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 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 n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 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.

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados aos itens glosados pela fiscalização, considerando, para tanto, seu objeto social, a saber:

a) Execução e prestação de serviços inerentes a operações de terminais de carga e de containers, incluindo estacionamento de containers cheios e/ou vazios, estacionamento de equipamentos de movimentação e transporte de containers, inspeção de containers e de equipamentos de transporte e de movimentação destes, manutenção e reparo de containers e de seus equipamentos de movimentação ou transporte, estufagem e desestufagem, tudo dentro da área do Porto Organizado; b) Operações de terminais e carga, descarga e armazenamento de mercadorias próprias e de terceiros; c) aluguel de equipamentos de movimentação de cargas; e d) prestação de serviços de operador portuário, conforme itens (a), (b) e (c) acima, entendida a atividade como conceitua a Lei Federal nº 8.360, de 1993

II.1 – Serviços de engenharia

Nos termos do TVF constatasse que a fiscalização motivou a glosa dos serviços de engenharia por dois motivos. O primeiro, referentes a obras de engenharia como projetos para ampliação e modernização do porto, dragagem no porto e locação de embarcações para dragagem, por não se enquadrarem no conceito de insumos para fins de creditamento, considerando que interessado é operador portuário, presta serviços de embarque e desembarque, não possui espaço físico próprio, não é responsável pela manutenção da infraestrutura do porto (canal, diques, berços de atracação, etc.). O segundo, relacionado as despesas de terraplenagem, drenagem e pavimentação, a fiscalização entende que tais despesas devem compor o ativo imobilizado para amortização, eis que não se tratam de insumos.

A Recorrente, em sede recursal, alega que os gastos com serviços de engenharia incorridos não podem ser incorporados ao seu ativo imobilizado, justamente porque não são serviços de engenharia cuja destinação é a manutenção das atividades da empresa, mas de ampliação e modernização do porto.

Alega, ainda que, em que pese o fato dela não ter contrato de arrendamento firmado com a Administração do Porto, e também não ter firmado qualquer contrato que lhe atribua a responsabilidade direta pela execução das referidas obras, em razão das atividades desenvolvidas, necessita constantemente estar modernizando o espaço físico em que opera, tendo interesse direto e imediato na manutenção, conservação e ampliação da infraestrutura portuária, sem o que não pode desempenhar suas atividades com a segurança e eficiência necessárias, afastando a clientela e perdendo receita.

A DRJ, por sua vez, manteve a glosa sobre as despesas aqui discutidas, primeiro porque os serviços não se enquadram no conceito de insumo, considerando que totalmente dissociado da atividade empresarial da Recorrente e, segundo porque não restou demonstrado que os dispêndios não tenham resultado em aumento da vida útil dos bens e instalações.

Partindo da premissa admitida pela Recorrente, qual seja, de que os serviços não dizem respeito a manutenção das atividades da empresa, mas sim de ampliação e modernização do porto, entendo que os dispêndios devem ser reconhecidos na contabilidade como ativo imobilizado.

Isto porque, o pronunciamento técnico CPC 27, expedido pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis (órgão composto por Instituições de Regulação das Normas Contábeis do País), aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (BACEN), estabelece que os Ativos imobilizados são itens tangíveis utilizáveis por mais do que um ano e que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel ou para fins administrativos.

Assim, os serviços realizados para implantação ou ampliação do porto devem compor o ativo não circulante imobilizado da empresa (ativo permanente imobilizado anteriormente), por representar a construção ou ampliação de novas instalações físicas para o exercício de suas atividades, devendo ser ativadas para fins de depreciação.

Ademais disso, o art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76 (lei das sociedades por ações) estabelece que os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens, serão classificadas no ativo imobilizado.

O art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e o art. 301 do RIR/99 prescrevem que o custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o valor do bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano, o que não restou demonstrado pela Recorrente.

Além disso, mesmo que superada a questão da ativação do bem, não há que se falar em direito de crédito, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios efetuados com serviços de engenharia ora combatidos, vez que tais serviços não são diretamente aplicados ou consumidos quando da execução do serviço final prestado pela interessada, tampouco vertem a sua utilidade diretamente na prestação dos serviços por ela prestados.

Neste cenário, não vejo reparos à fazer na decisão de piso, motivo, pelo qual, mantenho a glosa sobre as despesas de engenharia nos exatos termos decidido pela DRJ, cujas razões adoto como causa de decidir:

Posto isto, no que tange as despesas com obras de engenharia como projetos para ampliação e modernização do porto, dragagem no porto e locação de embarcações para dragagem, inicialmente, importa registrar que para os fins colimados pelas Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003, como já foi dito ao longo deste voto, em tópico específico, para que um serviço possa enquadrar-se como insumo, ele deve ser diretamente aplicado ou consumido na produção dos bens que serão disponibilizados à venda ou na prestação de serviços.

Não obstante, a manutenção empreendida com os referidos serviços não deve ocasionar aumento de vida útil do bem em manutenção superior a um ano, pois, nesse caso, os gastos dela decorrentes devem ser capitalizados no valor do bem, o que alteraria a modalidade de creditamento aplicável para aquela prevista nos incisos VI e VII do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003

No caso em comento, como dito alhures pela fiscalização e em nenhum momento questionado pela defesa, a interessada é operador portuário, e como tal, nos termos do seu contrato social, desenvolve as atividades de: execução e prestação de serviços inerentes à operações de terminais de carga e de containers (estacionamento/inspeção/manutenção e reparo de containers, de equipamentos de movimentação e transporte de containers); operações de terminais e carga, descarga e armazenamento de mercadorias próprias e de terceiros; e aluguel de equipamentos de movimentação de cargas. Ou seja, não guardam nenhuma relação com a atividade de execução de obras de ampliação, dragagem e modernização do porto.

Com efeito, considerando as premissas expostas, nota-se que sendo as referidas despesas relacionadas à reparos e manutenção da infraestrutura portuária, em que pese as alegações da defesa, estarão eles sendo aplicados e influenciando diretamente na regular execução da atividade final pretendida?

Neste ponto, cabe enfatizar que, ao contrário do que demonstra crer a manifestante quando aduz que, em razão das atividades por ela desenvolvidas, necessita constantemente estar modernizando o espaço físico em que opera, vez que sem a manutenção, conservação e ampliação da infraestrutura portuária não pode desempenhar suas atividades com a segurança e eficiência necessárias, afastando a clientela e perdendo receita, o legislador não estabeleceu como condição para o direito de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de serviços/insumos, que os serviços contratados pela pessoa jurídica sejam necessários, em maior ou menor grau, à execução da atividade de seu objeto social, mas sim, ele deve ser diretamente aplicado ou consumido na produção dos bens que serão disponibilizados à venda ou na prestação de serviços.

Daí, resta evidente, frise-se novamente, que não se pretendeu abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços.

Pelo que, não há que se falar em direito de crédito, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios efetuados com serviços de engenharia ora combatidos, vez que tais serviços não são diretamente aplicados ou consumidos quando da execução do serviço final prestado pela interessada, tampouco vertem a sua utilidade diretamente na prestação dos serviços por ela prestados.

Não bastasse isso, de acordo com relato da fiscalização, consoante informações extraídas do Regulamento de Exploração da Administração do Porto de SFS, disponível no site www.apsfs.sc.gov.br, compete à Administração do Porto a obra em debate, não ao operador portuário e que intimada para apresentar contrato firmado com a Administração do Porto em que constassem as responsabilidades e encargos assumidos, inclusive quanto a obras civis na infraestrutura portuária, a interessada respondeu não possuir este ou qualquer documento equivalente. Inclusive, em sede de manifestação de inconformidade, a própria defendente alega, novamente, não ter contrato de arrendamento firmado com a Administração do Porto, e que também não firmou qualquer contrato que lhe atribua a responsabilidade direta pela execução das obras ampliação, dragagem e modernização do porto.

Também não assiste razão às alegações da defesa quando aduz que as despesas de terraplenagem, drenagem e pavimentação, ao contrário do que pretende fazer crer a fiscalização, são efetivamente obras de manutenção (reparos), o que possibilita a sua classificação como insumos e assim, creditar-se das contribuições ao PIS e/ou COFINS, vez que, frise-se novamente, para que um serviço possa enquadrar-se como insumo além dele ter sido diretamente aplicado ou consumido na produção dos bens que serão disponibilizados à venda ou na prestação de serviços, não deve ocasionar aumento de vida útil do bem em manutenção superior a um ano.

O que significa dizer que, antes de efetuar o creditamento dos gastos com obras de manutenção a título de insumos, é mister verificar a repercussão dessa operação no ativo imobilizado. Caso haja aumento do tempo de vida útil do bem superior a um ano, o gasto deve ser incorporado ao ativo imobilizado e ser descontado como crédito à proporção que forem sendo registradas as depreciações.

Além disso, outro ponto a ser destacado é o de que para que os dispêndios com manutenção sejam considerados insumos, deverão ser atendidos todos os demais requisitos normativos e legais exigidos para geração do direito a crédito, a exemplo das exigências de que estejam sujeitos ao pagamento da contribuição e sejam adquiridos/prestados por pessoa jurídica (art. 3º, § 2º, inc. II e § 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

Com efeito, embora a contribuinte, em sede de manifestação de inconformidade, tenha alegado que referidos serviços se enquadram no conceito de insumos, fato é que, não há nos autos provas de que os dispêndios não tenham resultado em aumento da vida útil dos bens e instalações (objeto de manutenção/reparo), prevista no ato de aquisição do respectivo bem e instalação, superior a um ano. Sem tais comprovações, torna-se impossível avaliar se os gastos incorridos com serviços de terraplenagem, drenagem e pavimentação podem ou não se enquadrar no conceito de insumos e assim, permitir a interessada creditar-se das contribuições ao PIS e/ou COFINS. Pelo que há que se manter as glosas em comento.

II.2 – Despesas com Serviços de Manutenção e Aquisição de Combustíveis

Nos termos do TVF, a fiscalização glosou o crédito apurado pela Recorrente, por ter constatado que as operações foram realizadas com empresas que à época dos fatos geradores já se encontravam extintas, tratando-se, assim, de operações fictícias.

A Recorrente, por sua vez, tanto em sede de manifestação de inconformidade quanto em sede recursal, argumenta que os serviços foram prestados pelas empresas contratadas nos termos pactuados com a Contribuinte, bem como o combustível adquirido foi entregue no local da sede dele e que o fato das referidas empresas terem problemas em seus cadastros perante a Receita Federal, não pode fazer com que a fiscalização suponha que tais prestações de serviços e/ou aquisições de mercadorias não tenham ocorrido e penalizar a adquirente mediante a glosa dos créditos.

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, entendo que a glosa deve ser mantida na forma inaugural, considerando que inexistem nos autos documentos capazes de comprovar a efetiva realização do negócio.

Com efeito, a simples juntada de nota fiscal, por si só, não é capaz de comprovar a realização da operação. Para tanto, deveria a Recorrente ter demonstrado o pagamento dos serviços e dos bens que ela adquiriu, nada foi feito para contrapor a acusação da fiscalização. Aliás, tratando-se de operações comerciais, é dever das partes contratantes averiguar a regularidade das empresas envolvidas, justamente para demonstrar a boa-fé no negócio, sob pena de ser responsabilizada por atos tidos por inexistentes.

Ademais, o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC²). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, o indeferimento do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil". (original não destacado)³

² 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

³ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

Neste cenário, deixando a Recorrente de trazer aos autos documentos capazes de comprovar a origem do crédito pleiteado, seja em fase de defesa, seja em fase recursal, entendo correta a decisão de piso e, adoto seus fundamentos como razão de decidir.

II.3 – Despesas Pagas ao OGMO e a Administração do Porto

Nos termos do TVF, as glosas realizadas neste tópico dizem respeito a despesas decorrentes da prestação de serviços contratados junto ao OGMO e de despesas junto à Administração do Porto de São Francisco do Sul.

Contra o posicionamento da fiscalização, a Recorrente aduz que tanto as despesas com o OGMO como o pagamento de tarifas à Administração do Porto são de caráter essencial frente às atividades da contribuinte e, que na qualidade de operador portuário, ele tem que adquirir mão de obra portuária avulsa junto ao OGMO para que possa realizar a movimentação e armazenagem das cargas que lhe foram conferidas pelos seus clientes e, por operar na área do porto organizado, lhe é imposto o pagamento de tarifas à Administração, porquanto esta é quem detém a concessão para exploração e assim sendo, não pode ser penalizada em razão da outra parte, OGMO ou a Administração, não tributarem as contribuições ao PIS e a COFINS pela mesma regra contábil.

No que tange aos serviços contratos por intermédio do OGMO, por se tratar de pagamento de mão-de-obra feitos à pessoa física, em que pese os argumentos trazidos aos autos pela defesa, a teor do que disciplina o art. 3º, §2º, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, é expressamente vedado o creditamento de PIS e COFINS sobre aquisição de tais serviços:

Art.3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física;

Com efeito, o OGMO não é uma pessoa jurídica propriamente dita, apenas equipara-se a empresa em relação à remuneração paga, devida ou creditada no decorrer do mês, a segurados empregados e contribuintes individuais por ele contratados (Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, art. 266). É constituído pelo próprio operador portuário e incumbido de administrar o fornecimento da mão-de-obra do trabalhador portuário e repassar os valores devidos pelo operador portuário relativos à remuneração do trabalhador portuário, como estabelecido pela Lei n.º 8.630, de 1993, Lei dos Portos, sendo que os pagamentos feitos devem ser considerados como valor destinado a pessoa física.

A Solução de Consulta Cosit n.º 185, de 28 de julho de 2015, assim se pronunciou:

Contribuição para o PIS/Pasep REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. OPERADOR PORTUÁRIO. PAGAMENTO FEITO A ÓRGÃO GESTOR DE MÃO-DE-OBRA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS Pasep o valor pago pelo operador portuário, a trabalhadores portuários com vínculo empregatício ou a trabalhadores avulsos que lhe prestem serviço por intermédio do Órgão Gestor de Mão-de-Obra. visto não serem tais dispêndios caracterizados como insumo e que as duas situações referem-se a pagamentos de mão-de-obra feitos a pessoa física.

Dispositivos Legais: Lei s/ 12.315. de 2013. art. 32. 33. 34. 39 e 40 ; Lei tf 10.637. de 2002. art. 3. caput Q, e § 2* I: IN SRF tf 247. de 2002. art. 6ô\1. "b" "b.2" § 5* a "b"*

Em relação as tarifas pagas à administração do Porto de São Francisco do Sul, entendo também que a glosa deve ser mantida, considerando que as despesas com tarifa para

utilização do porto não estão diretamente relacionados à prestação de serviços inerentes a operações de terminais de carga e de containers.

II.4 – Despesas com aluguéis de equipamentos

Nos termos do TVF, a fiscalização glosou os créditos apurados pela Recorrente, por entender que ausência de Notas Fiscais atinentes as despesas com aluguel de equipamentos obsta o direito ao crédito.

A DRJ, por sua vez, manteve a glosa por dois motivos, a saber (i) ausência de Nota Fiscal para comprovar a realização da operação; e (ii) por ausência de relação de imputação entre o documento apresentado e o fato que se pretende provar.

Em relação a ausência de Nota Fiscal, entendo que a parte pode comprovar seu direito através de outros documentos, desde que faça um cotejo que permita ao julgador ou a própria fiscalização averiguar as informações.

No presente caso, constatasse que a Recorrente não realizou esse tipo de cotejo, impedindo, assim, que se faça uma análise para buscar o direito do contribuinte.

Neste cenário, por total ausência de provas, mantém-se a glosa.

II.5 – Despesas com frete e com devoluções de vendas

A DRJ assim se pronunciou sobre o tema:

No que tange às glosas relativas às despesas com devoluções de vendas e as despesas com frete, importa registrar que, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal – T.V.F, tratam-se de glosas das despesas computadas como crédito pela contribuinte no 1º trimestre de 2008 e no 2º Trimestre de 2009, sucessivamente; por tal razão, em que pese as alegações da defesa trazidas aos autos, objeto da presente análise, considerando-se que o presente Despacho Decisório abrange somente o 1º trimestre de 2006, referidos argumentos não serão analisados neste processo.

A Recorrente, por sua vez, não atacou a decisão recorrida, restringindo seu inconformismo ao conceito de insumo para fins de creditamento, quando o correto seria demonstrar a incorreção dos fundamentos da decisão recorrida que, deixou de analisar os argumentos de defesa pelo fato do período discutido não ser objeto dos autos.

Neste ponto, restou definitiva a decisão combatida.

II.6 – Despesas com bens importados com o benefício do REPORTO (Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado)

Sobre o tema, a Recorrente alega que o programa REPORTO enquadra-se como subvenção governamental e os tributos suspensos equiparam-se aos tributos efetivamente pagos pela contribuinte, como forma de dar efetividade a subvenção governamental. Negar-se o direito ao crédito, equivale a anular os próprios efeitos do incentivo governamental, onerando-se indevidamente o contribuinte.

De início, insta tecer que o direito a crédito sobre importações de equipamentos encontra-se previsto no artigo 15, V, da Lei nº 10.865/2004. Neste mesmo artigo, o §1.º determina que tal direito aplica-se exclusivamente às contribuições efetivamente pagas na importação de bens.

Nestes termos, se os bens importados não foram tributados, em atendimento ao que disciplina as normas legais, que versam sobre a matéria, inexistente direito ao crédito.

Forte nessa premissa, entendo correta a decisão da DRJ, motivo pelo qual adoto suas razões:

Da análise das informações trazidas aos autos pela fiscalização, por sua vez, tem-se que, em linhas gerais, os bens que deram causa à depreciação computada como crédito pela contribuinte foram importados ao amparo do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e Ampliação da Estrutura Portuária REPORTO, cuja suspensão foi convertida em sujeição à alíquota zero após 5 anos, razão pela qual referidas despesas foram glosadas.

Posto isto, inicialmente importa esclarecer que as subvenções governamentais tem suporte na Lei n.º 4.320, de 1964, que considera subvenções econômicas as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas e transferências de capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços (art. 12 § 3º e 6º da referida lei).

O que significa dizer que subvenção é uma destinação de recursos públicos a entes privados com o objetivo de suportar gastos ou investimentos que originalmente lhes caberiam, dado determinado interesse público no desenvolvimento dessa atividade privada. Em que pese haver forte argumentação jurídica para sustentar que a subvenção não é efetiva receita, trata-se de uma receita financeira e se ela é tributável ou não vai depender da sua finalidade.

Ocorre que, no caso em concreto, como já se posicionou a fiscalização, nos termos do art. 14 da Lei n.º 11.033 de 2004, a operação ora combatida trata-se de uma suspensão das Contribuições para o PIS e para a Cofins, a qual, de acordo com as disposições contidas no § 2º, do mesmo artigo converte-se em operação, inclusive de importação, sujeita a alíquota 0 (zero) após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do respectivo fato gerador.

Com efeito, considerando que de acordo com informações extraídas do Termo de Verificação Fiscal – T.V.F, em virtude do decurso de prazo, qual seja, cinco anos da data de aquisição dos respectivos bens, a suspensão das contribuições foi convertida em alíquota zero, há que se verificar se os bens adquiridos sem a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins, podem ou não serem computados como crédito das referidas contribuições, tal como pretende a requerente.

Pois bem, de acordo com o § 1º, art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, as pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, poderão descontar como crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, somente as contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços.

Portanto, tendo restado demonstrado que os bens importados em comento não foram tributados, em atendimento ao que disciplina as normas legais, que versam sobre a matéria, há que declarar correto o procedimento adotado pela fiscalização.

II.7. Lançamento das glosas e utilização dos créditos

A DRJ assim se pronunciou sobre o tema:

Ocorre que da análise do Cálculo de Encargos de Depreciação elaborado pela fiscalização, cópia abaixo colacionada, tem-se que os bens reclamados, embora adquiridos em 2008, seus encargos de depreciação começaram a ser creditado

apenas em 2009, fato este não questionado pela interessada; por tal razão, em que pese as alegações da defesa trazidas aos autos, objeto da presente análise, considerando-se que o presente Despacho Decisório abrange somente o 1º trimestre de 2006, referidos argumentos não serão analisados neste processo.

A Recorrente, por sua vez, não atacou a decisão recorrida, restringindo seu inconformismo em relação ao erro de cálculo, quando o correto seria demonstrar a incorreção dos fundamentos da decisão recorrida que, deixou de analisar os argumentos de defesa pelo fato do período discutido não ser objeto dos autos.

Neste ponto, restou definitiva a decisão combatida.

IV – Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer em parte e, na parte conhecida por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus