



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10314.720628/2019-63 |
| ACÓRDÃO | 3101-004.780 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 14 de abril de 2026 |
| RECURSO | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTES | SANTOS BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. NORMA PROCESSUAL. SÚMULA CARF Nº 103:

Com a edição da Sumula CARF nº 103, não deve ser conhecido o recurso de ofício interposto contra decisão que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e/ou multa em valor inferior ao limite de alçada em vigor na data do julgamento.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. REPORTE. ADQUIRENTE OU IMPORTADOR. VEDAÇÃO.

A aquisição de bens com a suspensão das contribuições (PIS e Cofins) no âmbito do Reporto não gera, para o adquirente ou importador, direito ao desconto dos créditos da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO INTANGÍVEL. DIREITO DE EXPLORAÇÃO.

O disposto no inciso XI do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e seu correlato na lei nº 10.637, de 2002, não se aplicam em relação aos ativos intangíveis que foram objetos de contrato de exploração de serviços públicos portuários.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Descontos incondicionais devem constar da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. POSSIBILIDADE.

Ainda que determinado bem possa, em abstrato, ser classificável como veículo sob algum critério técnico ou fiscal, essa circunstância não é suficiente para descaracterizar sua utilização como equipamento quando a sua função concreta é a movimentação de carga dentro do estabelecimento ou do fluxo logístico da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MÃO DE OBRA. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

A própria Administração Tributária já admite o creditamento na hipótese de transporte de mão de obra utilizada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/01/2015

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício em virtude de o valor exonerado ser menor que o valor de alçada. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre locação de empilhadeiras, caminhões, plataforma elevatória e sobre serviços de transporte marítimo dos funcionários.

Assinado Digitalmente

Ramon Silva Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra o Acórdão nº 06-69.205 da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação apresentada contra autos de infração referentes à exigência de contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, apuradas sob o regime não cumulativo, relativamente ao período de janeiro de 2015 a dezembro de 2015.

As infrações apuradas são descritas pelo Julgador de primeiro grau nos seguintes termos:

Em conformidade com o disposto nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal – TVF, os créditos tributários acima são resultantes de ação fiscal (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF nº 08.16500.2018.00316-4) desenvolvida junto contribuinte e foram constituídos em razão das seguintes glosas de créditos da não cumulatividade (conforme as rubricas/denominações apresentadas pela fiscalização):

1. Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (Anexo 3). Glosa da base de cálculo relativa aos ativos imobilizados no montante de R\$ 5.656.119,79. Argumenta que os valores relativos à mencionada rubrica referem-se a máquinas adquiridas por meio do regime REPORTO, o qual, consoante o disposto na IN RFB nº 1.370, de 2013, não concede o direito ao crédito das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins).

2. Amortização e Depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis. Glosa de base de cálculo no valor de R\$ 5.167.846,36 relativa a encargos de amortização do direito de exploração de área portuária. Argumenta que os ativos intangíveis representativos de direito de exploração, conforme o disposto nos §§ 22 e 30 dos arts. 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, não geram o direito ao crédito da não cumulatividade.

3. Outras Operações com Direito a Crédito.

A) Vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos. Argumenta que os descontos concedidos pela interessada não geram direito ao crédito, posto que foram concedidos após a emissão das notas fiscais, sem destaque nos respectivos documentos fiscais, e não se caracterizam como descontos incondicionais, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 34, de 2013, e Solução de Consulta Disit nº 6.020, de 2015.

B) Bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço:

- Locação de plataforma elevatória para manutenção: Ressalta, primeiramente, que a contribuinte registrou essas despesas, de forma indevida, como "Outras Operações com Direito a Crédito/Bens e Serviços utilizados como insumo". Argumenta que o direito ao crédito sobre as despesas de aluguéis restringe-se a prédios, máquinas e equipamentos e que as despesas com locação de veículos não concedem o direito ao crédito.

- Emissão de laudo de funcionamento de pórticos: Argumenta que esse tipo de despesa não pode ser considerado como insumo, de acordo com o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018. Diz que as despesas com consultoria técnica não podem ser consideradas essenciais e relevantes para o processo produtivo da empresa, uma vez que não se tratam de serviços imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa.

- Seguro operador portuário: Argumenta que seguros de qualquer espécie não podem ser configurados como serviços aplicados ou consumidos na prestação do serviço portuário. Aduz que esse entendimento encontra-se consolidado no âmbito administrativo, conforme se verifica no Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018, e na Solução de Consulta Cosit nº 99.045, de 2017.

- Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos: Arrendamento Cia Docas do Estado de SP (TECON SANTOS): Nessa rubrica a fiscalização efetuou a glosa dos valores das taxas cobradas pela utilização da infraestrutura terrestre do terminal, sob o argumento de que não existe previsão legal para o desconto de créditos de referidas despesas.

- Locação de Caminhões e Empilhadeiras: Argumenta que as despesas de locação de veículos não ensejam o direito ao crédito das contribuições não cumulativas, uma vez que o direito ao crédito sobre as despesas de aluguéis restringe-se a prédios, máquinas e equipamentos.

4. Aquisições de bens e serviços utilizados como insumo:

- Pagamentos realizados à SCPAR PORTO DE IMBITUBA S.A.: Nessa rubrica a fiscalização efetuou a glosa das despesas com taxa contratual de movimentação de contêineres e taxa de movimentação de cargas, sob o argumento de que estas despesas não podem ser consideradas como insumos utilizados na prestação de serviço realizada pela empresa portuária, mas, tão somente, despesas gerais que não concedem direito ao creditamento.

- Pagamentos realizados à COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SP: Nessa rubrica a fiscalização efetuou a glosa das despesas com tarifa de utilização das infraestruturas de acesso aquaviário e de utilização da infraestrutura terrestre. De forma idêntica ao item precedente, argumenta que referidas despesas não podem ser consideradas como insumos utilizados na prestação de serviço realizada pela contribuinte, mas, tão somente, despesas gerais que não concedem direito ao crédito das contribuições não cumulativas.

- Serviço de vigilância e de controle de acesso: Argumenta que estes serviços não guardam relação com a execução do serviço prestado pela empresa portuária e que, portanto, não existe possibilidade de se realizar a apropriação de créditos, na modalidade de aquisição de insumos. Para defesa de sua argumentação menciona a Solução de Consulta Cosit nº 67, de 2017.

- Serviço de pavimentação e manutenção de galerias pluviais: Sustenta que não se tratam de serviços aplicados diretamente na execução do serviço prestado pela empresa portuária e, também, que “esse tipo de serviço não se refere a serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado, responsável por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviço.”. Nesse sentido, alega que se tratam de despesas operacionais, sem ligação com o processo produtivo desenvolvido pela empresa, que não geram direito ao crédito.

- Serviço de transporte pela empresa: Alega que se trata de serviço que não se enquadra no conceito de insumo e que não concede o direito ao creditamento. Fundamenta sua decisão no Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018.

Apresentada impugnação tempestiva contra os autos de infração lavrados, a lide então estabelecida foi julgada mediante acórdão que se sintetiza na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS LEGAIS.

Considera-se não-formulado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. REPORTO. ADQUIRENTE OU IMPORTADOR. VEDAÇÃO.

A aquisição de bens com a suspensão das contribuições (PIS e Cofins) no âmbito do Reporto não gera, para o adquirente ou importador, direito ao desconto dos créditos da não cumulatividade. NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO INTANGÍVEL. DIREITO DE EXPLORAÇÃO. Em consonância com os termos dispostos nos §§ 21 e 22 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (com conteúdo idêntico nos §§ 29 e 30, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), não existe o direito ao crédito em relação aos ativos intangíveis que foram objetos de contrato de concessão para exploração de serviços públicos portuários.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Descontos incondicionais devem constar da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência da não cumulatividade garante o direito ao crédito de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não compreendendo as despesas com aluguel de veículos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ARRENDAMENTO DE PRÉDIOS. POSSIBILIDADE.

Uma vez que o arrendamento de prédios pode ser equiparado ao pagamento de aluguel, as despesas com arrendamento de prédios, pagas a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, podem gerar o direito ao crédito das contribuições não cumulativas (PIS e da Cofins).

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MÃO DE OBRA. TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE.

Não são considerados insumos as despesas com transporte destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. REPORTO. ADQUIRENTE OU IMPORTADOR. VEDAÇÃO.

A aquisição de bens com a suspensão das contribuições (PIS e Cofins) no âmbito do Reporto não gera, para o adquirente ou importador, direito ao desconto dos créditos da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO INTANGÍVEL. DIREITO DE EXPLORAÇÃO.

Em consonância com os termos dispostos nos §§ 21 e 22 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (com conteúdo idêntico nos §§ 29 e 30, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), não existe o direito ao crédito em relação aos ativos intangíveis que foram objetos de contrato de concessão para exploração de serviços públicos portuários.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Descontos incondicionais devem constar da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência da não cumulatividade garante o direito ao crédito de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não compreendendo as despesas com aluguel de veículos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ARRENDAMENTO DE PRÉDIOS. POSSIBILIDADE.

Uma vez que o arrendamento de prédios pode ser equiparado ao pagamento de aluguel, as despesas com arrendamento de prédios, pagas a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, podem gerar o direito ao crédito das contribuições não cumulativas (PIS e da Cofins).

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MÃO DE OBRA. TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE.

Não são considerados insumos as despesas com transporte destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A parte dispositiva do acórdão exarado apresenta o seguinte texto:

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar não formulado o pedido de perícia e julgar parcialmente procedente a impugnação apresentada para cancelar as glosas no montante de R\$ 80.617.351,48 e os lançamentos de PIS e Cofins nos valores totais de R\$ 1.330.186,30 e R\$ 6.126.918,71, respectivamente, bem como os consectários legais, mantendo, todavia, as demais glosas e lançamentos de contribuições constantes dos autos de infração contestados.

No mesmo ato decisório, o julgador de piso submete a decisão proferida à apreciação deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Em que pese a Recorrente tenha sido cientificada formalmente em 04/06/2020, consta nos autos que ela apresentou seu recurso voluntário em 30/04/2020, sendo que a decisão de primeiro grau já se encontrava anexada aos autos desde 24/03/2020. Diante disso, foi-lhe oportunizada a apresentação de novo recurso ou a ratificação do já interposto, esta última providência adotada em 19/06/2020.

Em sua peça recursal a Recorrente apresenta uma síntese das autuações e do acórdão recorrido, descreve as atividades por ela desenvolvidas, expõe considerações acerca do que considera ser a disciplina jurídica da não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins e a definição de insumo.

Logo em seguida, apresenta seus argumentos acerca dos créditos que considera indevidamente glosados, relativos: à depreciação de ativo imobilizado adquirido pelo REPORTO; à amortização de direito de exploração de Imbituba; aos descontos incondicionais; à locação de empilhadeiras, caminhões e plataforma elevatória, e aos serviços de transporte marítimo dos funcionários.

No que diz respeito ao recurso de ofício interposto, a Recorrente alega que, no que se refere às glosas que foram canceladas pelo acórdão, elas "*serão analisadas nas contrarrazões que serão apresentadas*". Não consta nos autos a apresentação posterior de contrarrazões pela Recorrente.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator

DO RECURSO DE OFÍCIO

Conforme consta no relatório supra, o Julgador de primeiro grau recorre de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em razão da exoneração de parcela do crédito tributário lançado em valor superior ao limite de alçada na forma do 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, 6 de março de 1972.

Em que pese o acórdão recorrido mencione a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, já vigoravam, à época, as disposições da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, que trazia em seu art. 1º o limite de alçada de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais). Ultrapassado esse limite, no que se refere ao montante do crédito tributário exonerado pela decisão de primeiro grau, o recurso ao CARF, pelo Julgador de piso, era obrigatório.

Conforme mencionado no relatório supra, o valor do crédito tributário exonerado (lançamentos de PIS e Cofins nos valores totais de R\$ 1.330.186,30 e R\$ 6.126.918,71, respectivamente), consideradas as contribuições lançadas e as respectivas multas de ofício aplicadas, ultrapassou o limite de alçada estabelecido na Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, então vigente.

Ocorre que o referido limite de alçada foi modificado quando da revogação da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, pela Portaria MF Nº 2, de 17 de janeiro de 2023, nos seguintes termos:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

[...]

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

A norma que fixa o limite de alçada para fins de recurso de ofício tem natureza processual, razão pela qual deve ser aplicada imediatamente aos processos pendentes de julgamento. Assim assenta a Súmula CARF 103:

Súmula CARF nº 103:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Nessa perspectiva, não deve ser conhecido o recurso de ofício interposto contra decisão que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e/ou multa em valor inferior ao limite de alçada em vigor na data do julgamento.

Constatado, portanto, que o aumento do limite de alçada foi alterado para patamar muito superior ao valor correspondente à exoneração ocorrida no presente processo, voto por não conhecer o recurso de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os requisitos estabelecidos na legislação processual para ser apreciado.

A Recorrente pondera que:

... é pessoa jurídica de direito privado que desenvolve atividade de exploração comercial de instalação portuária por meio de operações com contêineres, carga geral ou afins, envolvendo a recuperação das instalações existentes, sua atualização tecnológica e gerencial, bem como a expansão das instalações mediante a realização de benfeitorias (art. 3º do Estatuto Social – Doc. 01 da Impugnação).

Assim, no exercício de suas atividades, a empresa opera a área e a instalação de equipamento portuários. Promove, também, sua conservação, melhoria e ampliação, além de atuar com a movimentação e armazenamento de carga. A aquisição dos equipamentos necessários para a realização de todas essas atividades, que constituem seu objeto fim, compete à Recorrente.

[...]

A operação desses terminais portuários reúne serviços típicos da operação portuária, tais como: (i) os de embarque e desembarque de contêineres e carga geral; (ii) os de armazenagem e movimentação de contêineres no pátio de importação; e (iii) os de armazenagem.

A exploração da atividade portuária, nos termos do art. 21, XII, “f”, da Constituição Federal, compete à União, que pode fazê-lo diretamente ou indiretamente, por meio de autorização, concessão ou permissão. Nos termos do art. 1º, § 1º, da Lei n. 12.815/13, a exploração indireta do porto organizado e das instalações portuárias “ocorrerá mediante concessão e arrendamento de bem público.”

Tendo em vista que se trata de atividade de titularidade da União, a sua transferência a terceiros é intensamente regulada, existindo prescrições legais e contratuais que impõem diversos deveres aos cessionários. A respeito disso, o art. 5º da Lei n. 12.815/13, assim como fazia o art. 4º, § 4º, da Lei n. 8.630/93,

prescreve cláusulas obrigatórias para os contratos de concessão e arrendamento que dão suporte às atividades econômicas desenvolvidas pela Recorrente:

[...]

Sendo assim, qualquer contrato de arrendamento de instalação portuária deve, por imposição legal, prescrever, dentre outros elementos: (i) a forma de exploração do porto organizado ou instalação portuária; (ii) o valor do contrato e tarifas praticadas; (iii) os investimentos de responsabilidade do contratado; e (iv) a responsabilidade por eventual falha no exercício da atividade.

Convém, portanto, que a análise sobre a adequação dos dispêndios que serviram de base para a apuração dos créditos glosados aos ditames legais seja feita a partir dessas referências.

Depreciação de ativo imobilizado adquirido pelo REPORTO

A Fiscalização considerou que os valores relativos à mencionada rubrica se referem a máquinas adquiridas por meio do regime REPORTO, as quais, consoante o disposto na IN RFB nº 1.370, de 2013, não concedem o direito ao crédito das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins).

A Recorrente sustenta que a fiscalização aplicou indevidamente restrição inexistente na Lei nº 11.033/04. O argumento central baseia-se no art. 17 dessa lei, que permite a manutenção de créditos pelo vendedor em operações com suspensão, isenção ou alíquota zero. A empresa defende que se até mesmo o vendedor, que não é beneficiário do REPORTO, pode manter os créditos, não há razão para vedar o creditamento ao adquirente. Alega ainda que a interpretação fiscal esvaziaria o benefício do regime, pois tornaria equivalente a situação fiscal entre adquirir com ou sem o REPORTO. A recorrente cita jurisprudência do STJ que reconhece a extensibilidade do benefício a pessoas jurídicas não vinculadas ao regime.

O Julgador de piso, por sua vez, considerou que o dispositivo mencionado pela Recorrente não ampara a apuração do crédito objeto de glosa e que não se trata de mera interpretação restritiva dada pela fiscalização, mas de restrição prevista expressamente no texto da lei, à qual o julgador administrativo se encontra vinculado. Convém que se transcreva o referido excerto do acórdão:

Sem razão a interessada.

No mencionado art. 17, da Lei nº 11.033, de 2004, consta previsto o seguinte:

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”
(Grifos Nossos)

Como se verifica pela leitura de mencionado dispositivo legal, a possibilidade de manutenção de crédito, vinculado às vendas efetuadas com suspensão isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, é restrita ao vendedor das mercadorias.

Na verdade, referida proibição, de apropriação do crédito por parte do comprador de bens com suspensão das contribuições, somente reforçou a proibição que já constava prevista no inciso II, § 2º, do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (com conteúdo idêntico na Lei nº 10.833, de 2003), abaixo transcrito:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição,** inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)” (Grifos Nossos)

[...]

Note-se, portanto, ao contrário do que alega a interessada, de que não se trata de simples interpretação dada pela fiscalização. Como se verifica na legislação acima, existe sim previsão legal que proíbe a requerente de realizar o creditamento, relativamente às aquisições realizadas com a suspensão das contribuições (no âmbito do Reporto), o que justifica as glosas implementadas pela fiscalização.

Observa-se, portanto, que a restrição de creditamento decorre de expressa disposição legal.

Impõe-se compreender que a apropriação dos créditos de PIS e COFINS sobre bens do ativo imobilizado, via depreciação, é o mecanismo previsto na Lei nº 10.833, de 2003 (e Lei nº 10.637, de 2002, para o PIS), para viabilizar a não cumulatividade dessas contribuições. Para os bens de capital (máquinas, equipamentos, etc.), que geram benefícios por longos períodos, a legislação determinou que o crédito não seja aproveitado de uma só vez na aquisição, mas sim de forma gradual, acompanhando o registro contábil do encargo de depreciação mensal.

Para que a não cumulatividade opere, portanto, imprescindível se faz a incidência das contribuições na etapa anterior. Essa condição encontra-se expressamente exigida na legislação mencionada.

Nesse contexto, a análise sobre considerações acerca do eventual esvaziamento do benefício do regime REPORTO refoge à competência do julgador administrativo que, segundo

entendo, não tem competência para afastar disposições literais de lei que disciplinam o sistema de creditamento.

Para haver crédito é necessário que o bem adquirido “venha gravado” pelas contribuições, para que haja o que deduzir em sua participação gradual na produção/prestação de serviços, o que não ocorre quando as aquisições foram feitas através do REPORTE.

Há precedente deste CARF nesse sentido, do que serve de exemplo o acórdão nº 3302-008.591 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:

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 REPORTE, cuja suspensão foi convertida em sujeição à alíquota zero após 5 anos, razão pela qual referidas despesas foram glosadas.**

[...]

Pois bem, de acordo com o § 1º, art. 15 da Lei nº 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 no 10.637, de 2002, e nº 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. [Destaque nosso]

Acolho, portanto, as conclusões apresentadas pelo Julgador de piso, utilizando-as como razões de decidir, com o complemento supra, para negar provimento ao recurso voluntário quanto a este tópico.

Amortização de direito de exploração de Imbituba

A controvérsia administrativa estabelecida no presente tópico, diz respeito à possibilidade de apropriação de créditos das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins) sobre as despesas de amortização e depreciação dos ativos, intangíveis, representativos dos contratos de arrendamento de terminais portuários firmados com a Codesp e com a Cia Docas Imbituba.

A contestação apresentada no recurso voluntário foca na inaplicabilidade dos §§ 21-22 do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e §§ 29-30 do art. 3º da Lei nº 10.833/03. A empresa estabelece

duas linhas argumentativas principais: primeiro, que seus contratos constituem arrendamento de bem público, não concessão de serviço público, afirmando existir distinção expressa na Lei dos Portos (Lei nº 12.815/13); segundo, que o ativo intangível foi adquirido diretamente mediante pagamento, não recebido como contrapartida de serviços de construção ou melhoramento.

Alega que, diferentemente do que menciona o acórdão recorrido, o art. 21, XII, “f”, da Constituição Federal prescreve *“a competência da União para explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os portos marítimos, fluviais e lacustres”*. Conclui que *“não há, na Constituição da República, qualquer referência a serviço público envolvendo a atividade portuária, mas sim à cessão da exploração dos portos marítimos”*.

A recorrente argumenta, por fim, que a regra aplicável seria o art. 3º, XI, das leis de PIS/COFINS, que permite creditamento sobre bens do ativo intangível adquiridos para prestação de serviços.

O acórdão recorrido, por sua vez, corrobora os argumentos da Autoridade Fiscal afirmando que, ao contrário do que alega a interessada, os ativos intangíveis referem-se sim a contratos de concessão de serviços públicos, conforme se verifica na leitura do art. 21, inciso XII, alínea “f”, e artigo 175, da Constituição Federal.

Ratifica suas conclusões na cláusula relativa ao regime adotado nos contratos assinados com a Codesp e com a Companhia Docas de Imbituba, nos quais consta que eles se regem, entre outros instrumentos legais, pela Lei nº 8.987, de 1995, a qual *“(D)ispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art.175 da Constituição Federal, e dá outras providências”*.

Conclui afirmando que inexistem dúvidas de que os ativos intangíveis, objetos da presente discussão, são representativos de direito de exploração, o que se verifica nas Demonstrações Contábeis da empresa.

Compreendo que não assiste razão à Recorrente.

Para demonstração, convém que se transcreva o art. 21, inciso XII, da Constituição Federal, para que se analise a alegação da Recorrente de que a Constituição Federal não trata, em seu art. 21, da exploração de serviços públicos em relação os portos marítimos, fluviais e lacustres:

Art. 21. Compete à União:

I – [...]

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 15/08/95:)

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;

- c) a navegação aérea, aeroespacial e a infra-estrutura aeroportuária;
 - d) os serviços de transporte ferroviário e aquaviário entre portos brasileiros e fronteiras nacionais, ou que transponham os limites de Estado ou Território;
 - e) os serviços de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros;
 - f) **os portos marítimos, fluviais e lacustres;**
- [...]

Compreendo que a fórmula “*explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão*”, utilizada no texto constitucional, é típica da disciplina de serviços públicos de titularidade da União (radiodifusão, energia elétrica, navegação aérea, transporte interestadual etc.). Portos entram no mesmo bloco funcional.

Encontra-se na doutrina, quando trata de “serviços públicos por determinação constitucional”, a menção aos, entre outros, serviço postal, radiodifusão, transporte aéreo e serviço portuário (art. 21, XII, f), conforme André Luiz Freire¹:

O mesmo vale para o serviço público, que é modalidade de atividade estatal. *Uma atividade somente será serviço público quando a Constituição assim o definir.*⁴⁷³ Há, como reconhece o STF em alguns julgados, serviços públicos *por determinação constitucional*. Como exemplo, pode-se citar os seguintes serviços públicos de competência da União previstos na Constituição: serviço postal (art. 21, X), serviço de radiodifusão sonora de sons e imagens (art. 21, XII, “a”, e art. 223), serviço de transporte aéreo (art. 21, XII, “c”) e o serviço portuário (art. 21, XII, “f”). Dentre os serviços públicos estaduais, vale destacar o serviço local de gás canalizado (art. 25, §

No mesmo sentido, observa-se manifestação Supremo Tribunal Federal, do que serve de exemplo o RE 253472/SP, nos seguintes termos:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CODESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. ARTS. 21, XII, f, 22, X, e 150, VI, a DA CONSTITUIÇÃO. DECRETO FEDERAL 85.309/1980.

[...]

2. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE ACIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE INTUITO LUCRATIVO. FALTA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVRE-INICIATIVA.

¹ O regime de direito público na prestação de serviços públicos por pessoas privadas. PUC/SP: São Paulo, 2013

Segundo se depreende dos autos, a Codesp é instrumentalidade estatal, pois:

2.1. Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público.

2.2. O controle acionário da Codesp pertence em sua quase totalidade à União (99,97%). Falta da indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado.

2.3. Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente comprovação de que a Codesp concorra com outras entidades no campo de sua atuação.

3. Ressalva do ministro-relator, no sentido de que “cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado”.

Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento.

No voto vista do Ministro Joaquim Barbosa, designado Redator para o Acórdão supratranscrito, mencionam-se ainda:

Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público (cf. o RE 172.816; rel. min. Paulo Brossard, DJ de 13.05.1994; o RE 356.711, rel. min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ de 07.04.2006; o RE 253.394, rel. min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ de 11.04.2003 e o RE 265.749 rel. min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, DJ de 12.09.2003). A matéria, contudo, tem raízes bem mais antigas, que datam da Constituição de 1891, como registrou FRANCISCO CAMPOS (Direito Constitucional, v. I. São Paulo: Freitas Bastos, 1956, págs. 8-134) ao examinar a aplicação da imunidade à “Companhia Docas de Santos”, antecessora da Codesp.

Não procedem, portanto, as alegações da Recorrente em sentido contrário.

A Recorrente segue afirmando que seus contratos constituem arrendamento de bem público, não concessão de serviço público, afirmando existir distinção expressa na Lei dos Portos (Lei nº 12.815/13).

Para análise dessa afirmação, convém também que se transcrevam dispositivos do referido ato legal:

Lei nº 12.815/13

Art. 1º Esta Lei regula a exploração pela União, direta ou indiretamente, dos portos e instalações portuárias e as atividades desempenhadas pelos operadores portuários.

§ 1º A exploração indireta do porto organizado e das instalações portuárias nele localizadas ocorrerá mediante **concessão e arrendamento** de bem público.

[...]

Art. 2º Para os fins desta Lei, consideram-se:

I – [...]

IX - concessão: cessão onerosa do porto organizado, com vistas à administração e à exploração de sua infraestrutura por prazo determinado;

X – [...]

XI - arrendamento: cessão onerosa de área e infraestrutura públicas localizadas dentro do porto organizado, para exploração por prazo determinado;

[...]

Art. 4º **A concessão e o arrendamento** de bem público destinado à atividade portuária serão realizados mediante a celebração de contrato, sempre precedida de licitação, em conformidade com o disposto nesta Lei e no seu regulamento.

Art. 5º **São essenciais aos contratos de concessão e arrendamento as cláusulas relativas:**

I - ao objeto, à área e ao prazo;

II - ao modo, forma e condições da exploração do porto organizado ou instalação portuária;

III - aos critérios, indicadores, fórmulas e parâmetros definidores da qualidade da atividade prestada, assim como às metas e prazos para o alcance de determinados níveis de serviço;

IV - ao valor do contrato, às tarifas praticadas e aos critérios e procedimentos de revisão e reajuste;

V - aos investimentos de responsabilidade do contratado;

VI - aos direitos e deveres dos usuários, com as obrigações correlatas do contratado e as sanções respectivas;

VII - às responsabilidades das partes;

VIII - à reversão de bens;

IX - aos direitos, garantias e obrigações do contratante e do contratado, inclusive os relacionados a necessidades futuras de suplementação, alteração e expansão da atividade e consequente modernização, aperfeiçoamento e ampliação das instalações;

X - à forma de fiscalização das instalações, dos equipamentos e dos métodos e práticas de execução das atividades, bem como à indicação dos órgãos ou entidades competentes para exercê-las;

XI - às garantias para adequada execução do contrato;

XII - à responsabilidade do titular da instalação portuária pela inexecução ou deficiente execução das atividades;

XIII - às hipóteses de extinção do contrato;

XIV - à obrigatoriedade da prestação de informações de interesse do poder concedente, da Agência Nacional de Transportes Aquaviários - ANTAQ e das demais autoridades que atuam no setor portuário, inclusive as de interesse específico da Defesa Nacional, para efeitos de mobilização;

XV - à adoção e ao cumprimento das medidas de fiscalização aduaneira de mercadorias, veículos e pessoas;

XVI - ao acesso ao porto organizado ou à instalação portuária pelo poder concedente, pela Antaq e pelas demais autoridades que atuam no setor portuário;

XVII - às penalidades e sua forma de aplicação; e

XVIII - ao foro.

§ 1º (VETADO).

§ 2º Findo o prazo dos contratos, os bens vinculados à concessão ou ao arrendamento reverterão ao patrimônio da União, na forma prevista no contrato.

Observa-se que as disposições legais relativas a ambos os institutos, concessão e arrendamento, para fins de exploração indireta do porto organizado e das instalações portuárias nele localizadas, são praticamente idênticas. Diferem apenas no objeto (o porto inteiro X uma área/installação específica).

Ou seja, ambos: (i) se dão mediante cessão onerosa de bem público; (ii) são vinculados à exploração de infraestrutura portuária; (iii) têm prazo determinado e (iv) têm a mesma disciplina contratual básica, com cláusulas essenciais que valem para ambos: objeto, prazo, condições de exploração, tarifas, investimentos, reversão de bens, hipóteses de extinção etc.

Nessa senda, o §2º do art. 5º traz ainda a mesma regra de reversão dos bens, ao patrimônio da União, ao fim do prazo para concessão e arrendamento.

Portanto, a Lei nº 12.815 enquadrou o arrendamento portuário de forma análoga à concessão de serviços públicos, podendo o modelo ser descrito como: à União cabe o controle/regulação e a execução dos serviços é cedida mediante arrendamento, concessão ou privatização de terminais, todos dentro de um mesmo marco de serviço público portuário.

Reforça essa percepção a constatação exposta no acórdão recorrido de que, nos contratos assinados com a Codesp e com a Companhia Docas de Imbituba, consta que eles se regem, entre outros instrumentos legais, pela Lei nº 8.987, de 1995, a qual "(D)ispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art.175 da Constituição Federal, e dá outras providências".

A distinção pretendida pela Recorrente, por conseguinte, não prospera.

Em que pese se observe que a Lei nº 14.047, de 2020, traz novas disposições que estabelecem distinção entre os institutos, a análise sobre sua repercussão no caso em pauta não é cabível, uma vez que os fatos geradores são do ano de 2015.

Por fim, a Recorrente assevera que o ativo intangível foi adquirido diretamente mediante pagamento, não recebido como contrapartida de serviços de construção ou melhoramento.

A esse respeito, vale observar que os ativos intangíveis objetos da presente discussão são representativos de direito de exploração. Conforme registra o Julgador de piso, tal circunstância é verificada nas Demonstrações Contábeis da empresa, onde os ativos intangíveis foram registrados dessa forma.

Vale acrescentar que os contratos celebrados trazem disposições que atribuem à Recorrente o ônus de obtenção e quitação de todos os financiamentos necessários à construção, implantação, manutenção, operação e expansão das instalações, objeto do Contrato. Segue transcrição da Cláusula Nona – Dos Financiamentos das Obras, do Contrato PRES/69/97, celebrado com a CODESP:

CLÁUSULA NONA - DOS FINANCIAMENTOS DAS OBRAS Será de única e exclusiva responsabilidade e ônus da ARRENDATÁRIA a obtenção e quitação de todos os financiamentos necessários à **construção, implantação, manutenção, operação e expansão das instalações, objeto deste Contrato.** [Destaque nosso]

A possibilidade de devolução dos valores pertinentes, em caso de extinção do arrendamento, foi prevista no Parágrafo Primeiro da Cláusula Trigésima Nona, nos seguintes termos:

CLÁUSULA TRIGÉSIMA NONA - DA REVERSÃO DOS BENS QUE INTEGRAM O ARRENDAMENTO

Revertem à CODESP, gratuita e automaticamente, no máximo até o final do 25º ano da data de assinatura deste Contrato: obras civis, equipamentos de grande porte, sistemas de comunicação e de informática, instalações elétricas e de comunicação de dados, sistema de controle e de segurança, existentes, além de todas as instalações portuárias construídas pela ARRENDATÁRIA, nos termos previstos neste Contrato.

Parágrafo Primeiro

A reversão dos bens, quando a extinção do arrendamento ocorrer nas hipóteses previstas no Parágrafo Quarto da Cláusula Trigésima Sexta, far-se-á com pagamento, pela CODESP, **das parcelas dos custos de aquisição de equipamentos e custos da construção das instalações da ARRENDATÁRIA, ainda não amortizados ou depreciados,** desde que tenham sido realizados com a prévia aprovação da CODESP. [Destaque nosso]

Disposições semelhantes podem ser vistas nos demais contratos apresentados que atribuem à Arrendatária a obrigação de *“efetivar a aplicação de recursos melhoramentos, benfeitorias e obras de construção, implantação, conservação, reforma e ampliação das instalações portuárias e aquisição de aparelhamento portuário e demais equipamentos necessários à eficiência das operações a serem realizadas de acordo com o objeto deste CONTRATO, de modo a atender os prazos de carência consignados neste CONTRATO, estando definida a exigência dos seguintes investimentos mínimos, conforme a proposta de metodologia de execução”*.

Ou seja, os contratos apresentados pela Recorrente indicam que seus direitos de exploração têm pertinência com a restrição estabelecida no § 29 do art. 3º da Lei 10.833/2003.

Enfrentadas e afastadas as alegações da Recorrente, não há motivos, portanto, para a reversão das glosas a esse título.

Descontos incondicionais

Em relação à glosa de créditos apurados sobre descontos incondicionais, a Autoridade Fiscal afirma que o desconto incondicional pode ser aceito somente quando constar na nota fiscal de venda e não depender de evento futuro à emissão do documento fiscal.

Acrescenta que:

... em relação aos descontos incondicionais, o contribuinte declarou que os descontos foram concedidos após a emissão da nota fiscal e que, por isso, não os destacou nos documentos fiscais. Além disso, foi exposto que, em algumas ocasiões, Notas de Crédito (Anexo 5) eram concedidas aos seus clientes, quando contestado algum valor por esses, evitando o cancelamento do documento fiscal.

A empresa contesta a conclusão do acórdão sobre inexistência de documentação adequada. Sustenta que os descontos incondicionais foram efetivamente documentados e comprovados mediante planilhas referentes aos Termos de Juntada, demonstrando e justificando os descontos realizados. A argumentação é breve mas direta, focando na questão probatória.

O tema mereceu, do Julgador de piso, as seguintes considerações:

Os descontos incondicionais ocorrem simultaneamente à ocasião da venda por redução do preço e são formalizados no corpo da própria nota fiscal. Como sua própria denominação encerra, o desconto é concedido independente de condições a serem posteriormente verificadas como por exemplo, a pontualidade na liquidação da duplicata.

O desconto incondicional, consoante previsão legal expressa contida na Lei nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, é excluído da base de cálculo das contribuições não cumulativas (devidas pelo fornecedor) e, por decorrência, não

concede ao comprador direito ao crédito. Referida previsão de exclusão nem precisaria constar da legislação, uma vez que não se trata, na realidade, de desconto: é sim uma redução do preço da mercadoria vendida e, como tal, tem que constar da Nota Fiscal emitida, pois não depende de qualquer evento posterior à realização da venda.

[...]

Veja-se, portanto, que de acordo com a legislação vigente, dois são os requisitos para que um desconto seja considerado incondicional: (i) constar da nota fiscal de venda ou da fatura de serviços; e (ii) não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. Desse modo, a falta de um dos requisitos já seria suficiente para se constatar que não se trata de desconto incondicional.

No caso concreto, como reconhece a própria impugnante, os descontos concedidos não constaram das notas fiscais de venda. Logo, isso já seria suficiente para concluir que não se tratam de descontos incondicionais, ainda que tais descontos não dependam de evento posterior.

Por outro lado, consoante apontamento da fiscalização, que, observa-se, não foi objeto de contestação, alguns casos (tratados pela interessada como descontos incondicionais) referem-se Notas de Créditos, emitidas posteriormente às Notas Fiscais, ou seja, tratam-se de concessões de créditos relativos a eventos posteriores às notas fiscais, os quais, obviamente, não podem ser considerados como descontos incondicionais.

Ademais, é de se observar que os descontos em discussão, conforme se verifica nos documentos acostados ao processo, são relativos a operações de venda (de bens e serviços) da impugnante, inexistindo qualquer previsão legal para a apropriação dos créditos.

Nesses termos, é de se manter as glosas implementadas pela autoridade a

Por bem ilustrarem meu entendimento em relação ao tema, acolho as razões de decidir do Julgador de piso como se fossem minhas, para negar provimento ao recurso voluntário neste tópico.

Vale ponderar que, embora a Fiscalização tenha concluído pela impossibilidade de que os descontos concedidos pelo sujeito passivo aos seus clientes gerem direito a crédito, trata-se de rubrica que reduz a base de cálculo da contribuição devida. Não tendo a Recorrente apresentado essa perspectiva no recurso voluntário, e em razão de o resultado matemático ser o mesmo (apuração de crédito X redução da base de cálculo), não há prejuízo à Recorrente em relação à conduta fiscal.

Não há reforma a realizar, portanto, neste tópico, em relação ao acórdão sob exame.

Locação de empilhadeiras, caminhões e plataforma elevatória

Em relação a este tópico, a Autoridade Fiscal afirma que valores pagos por locação de veículos não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da COFINS ou do PIS apurados em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

A recorrente desenvolve dois argumentos complementares. Primeiro, questiona a classificação desses itens como "veículos", defendendo que constituem verdadeiros equipamentos essenciais ao processo produtivo portuário. Destaca que empilhadeiras e plataformas elevatórias são utilizadas para movimentação e manuseio de cargas, não para transporte de pessoas, e que seus operadores necessitam cursos específicos e estão sujeitos às normas regulamentadoras NR11 e NR12. Segundo, mesmo que fossem considerados veículos, seriam essenciais ao processo produtivo, diferenciando-se do mero transporte de pessoal. A empresa cita precedentes do CARF que reconhecem o direito ao creditamento em situações similares.

A norma que permite o creditamento sobre aluguéis prevê a apuração em relação à locação de "máquinas e equipamentos", não contemplando veículos:

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I – [...]

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Em que pese já tenha votado pela manutenção desse tipo de glosa em situações anteriores, compreendo agora que merece reconhecimento a tese que assegura o direito ao creditamento sobre o dispêndio com locação dos bens objeto de glosa neste processo, o que passo a justificar.

Observa-se que a perspectiva anterior (negativa do direito ao crédito) levava em consideração o fato de haver clara distinção entre máquinas e equipamentos em relação aos veículos. Para os primeiros, seria assegurado o direito ao creditamento sobre os dispêndios com sua locação. Para os veículos, não.

Entretanto, na hipótese em que bens se destinem à movimentação de carga, deve haver o creditamento correspondente sobre os dispêndios com sua locação. Essa circunstância deve prevalecer em relação ao fato de esse bem se caracterizar também como veículo.

Compreendo que a distinção central está na finalidade do uso. Transporte pressupõe o deslocamento de mercadorias entre pontos como atividade autônoma, enquanto a **movimentação de carga** consiste no manuseio operacional interno — carga, descarga, elevação, organização e posicionamento de bens no processo produtivo ou logístico. Assim, ainda que o bem possua capacidade de locomoção, quando sua função predominante é viabilizar a

manipulação e o fluxo interno de cargas, deve ser tratado como **equipamento**, e não como simples veículo.

Nesse sentido, a Recorrente pondera que *“atua com a exploração do Terminal de contêineres e de carga geral”* e que *“(l)isso, necessariamente, exige que realize a movimentação vertical e horizontal das cargas”*, razão por que *“é imprescindível que se utilizem caminhões e empilhadeiras em seu processo produtivo.”*

Empilhadeiras, plataformas elevatórias e caminhões internos de movimentação não são utilizados, no caso concreto, como meios ordinários de transporte externo de pessoas ou mercadorias em vias públicas. Ao contrário, exercem função instrumental específica de içamento, deslocamento, organização, carga, descarga e movimentação interna de materiais, compondo a infraestrutura operacional necessária ao desenvolvimento da atividade empresarial.

O art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 utiliza a expressão “máquinas e equipamentos” em sentido amplo, sem restringi-la a bens fixos, estáticos ou destituídos de autopropulsão. A lei não exige que o equipamento seja imóvel, tampouco exclui, de modo expreso, bens móveis autopropulsados que sejam empregados como instrumentos da operação produtiva ou logística.

Assim, o fato de o dispositivo legal não mencionar expressamente a palavra “veículo” constitui mera constatação descritiva do texto normativo e não uma cláusula de exclusão. O correto é verificar se o bem, pela sua destinação concreta, atua como equipamento operacional necessário à atividade da pessoa jurídica.

Nesse contexto, voto por reverter a glosa em relação a essa rubrica.

Serviços de transporte marítimo dos funcionários

A glosa do crédito sobre dispêndios com o transporte marítimo de mão de obra entre as cidades de Santos e Guarujá foi justificada pela Autoridade Fiscal com o entendimento de que esse tipo de serviço não se enquadra no conceito de insumo. Cita como fundamento as disposições do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018. O Julgador de piso seguiu a mesma linha de raciocínio, mantendo a glosa.

A Recorrente, por sua vez, enfatiza a essencialidade específica dessa despesa considerando as circunstâncias geográficas e legais. Demonstra que o terminal portuário está separado de Santos por estuário, tornando o transporte marítimo necessário para viabilizar o acesso dos funcionários. Adiciona que a Lei dos Portos obriga a contratação de trabalhadores avulsos do OGMO, localizado em Santos, necessitando do mesmo transporte. A empresa também menciona que o transporte é utilizado para verificação de cargas parametrizadas em canal vermelho e pela própria RFB para fiscalização. Cita precedente do CARF que reconheceu o creditamento de transporte essencial ao processo produtivo em usina de açúcar.

A esse respeito, observa-se que a própria Administração Tributária já admite o creditamento na hipótese em pauta, o que consta expressamente no ato administrativo que adiante se reproduz:

Instrução Normativa RFB nº 2121, de 15 de dezembro de 2022

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I – [...]

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra; [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2264, de 30 de abril de 2025]

Nessa perspectiva, há que se reverter as glosas correspondentes.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por não conhecer o recurso de ofício, por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reverter as glosas sobre locação de empilhadeiras, caminhões, plataforma elevatória e sobre serviços de transporte marítimo dos funcionários..

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA