



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10845.724269/2014-19
ACÓRDÃO	3002-004.462 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	07 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TERMINAL 12A S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 01/07/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE JULGAMENTO CONJUNTO DE PROCESSOS CONEXOS. PROCESSOS PAUTADOS E JULGADOS NA MESMA SESSÃO. PERDA SUPERVENIENTE DO OBJETO. PEDIDO PREJUDICADO. Resta prejudicado o pedido de reunião dos processos para julgamento conjunto quando os processos administrativos apontados como conexos se encontram pautados e são julgados na mesma sessão, pelo mesmo Colegiado, circunstância que realiza, no plano dos fatos, a finalidade da pretensão e lhe esvazia o objeto, nada remanescendo a decidir a esse título.

OPERADOR PORTUÁRIO. PAGAMENTO AO ÓRGÃO GESTOR DE MÃO DE OBRA – OGMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores pagos pelo operador portuário ao Órgão Gestor de Mão de Obra – OGMO, seja diretamente ou por intermédio de empresa interposta, correspondem à remuneração de trabalhadores portuários avulsos, os quais são pessoas físicas. Tais dispêndios não se caracterizam como insumos nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e, ademais, configuram hipótese de vedação expressa ao creditamento prevista no inciso I do § 2º do mesmo art. 3º, na medida em que constituem, em substância, mão de obra paga a pessoa física. A circunstância de a contratação decorrer de imposição legal não afasta a vedação legalmente estabelecida, a qual também não comporta mitigação pela invocação do critério da relevância por imposição normativa, pois a norma que restringe o creditamento é especial e posterior, prevalecendo sobre o comando geral do inciso II do art. 3º das referidas leis. Precedente vinculante: Solução de Consulta Cosit nº 185, de 28 de julho de 2015.

OPERADOR PORTUÁRIO. EMPRESA INTERMEDIÁRIA. REPASSES AO OGMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A interposição de pessoa jurídica para intermediar o repasse de verbas destinadas à remuneração de trabalhadores portuários avulsos não tem o condão de transformar dispêndios com mão de obra de pessoa física em serviços tomados de pessoa jurídica, para fins da sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS. Comprovado documentalmente que os pagamentos realizados pela contribuinte à empresa Itamaraty Logística Ltda. se destinavam, em substância, ao repasse de valores devidos ao OGMO a título de capatazia, estiva e demais serviços avulsos, aplica-se o mesmo fundamento de vedação inerente aos pagamentos diretos ao órgão gestor.

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. VEDAÇÃO EXPRESSA AO CREDITAMENTO.

Na apuração de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, não dará direito ao creditamento a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, na forma do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Comprovado, mediante consulta aos sistemas da Receita Federal do Brasil, que o prestador de serviços não apresenta declarações de IRPJ desde o segundo semestre de 2007 e que inexistem registros de recolhimento das contribuições sobre suas receitas, fica caracterizada a vedação ao crédito, independentemente da relevância ou essencialidade dos serviços contratados.

OPERADOR PORTUÁRIO. COORDENAÇÃO DE MANOBRAS DE ATRACAÇÃO E DESATRACAÇÃO DE NAVIOS. SERVIÇO AQUAVIÁRIO. NÃO ESSENCIALIDADE PARA O PROCESSO PRODUTIVO DO OPERADOR PORTUÁRIO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A atividade de operador portuário circunscreve-se à prestação de serviços em terra, consistente na movimentação e armazenagem de mercadorias destinadas ou provenientes de transporte aquaviário. Os serviços de coordenação de manobras de desatracação e reatracação de navios são pertencentes ao segmento de transporte aquaviário, estranho ao objeto social e ao processo produtivo do operador portuário, que somente passa a exercer suas atividades após a atracação da embarcação. A essencialidade para fins de creditamento de PIS e COFINS deve ser aferida em relação ao processo produtivo específico do contribuinte, e não em relação a serviços que antecedem ou são externos a esse processo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. SERVIÇOS NÃO IDENTIFICADOS. MANUTENÇÃO DA GLOSA.

Incumbe ao sujeito passivo o ônus de demonstrar os fatos constitutivos de seu direito creditório, devendo a prova documental ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão, nos termos do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. A apresentação extemporânea de planilha na fase recursal perante o CARF, sem que tenham sido demonstradas as hipóteses excepcionadas pela legislação que autorizam a produção de prova após a manifestação de inconformidade, não supre a deficiência probatória. Despesas descritas genericamente como "serviço de manutenção" na planilha apresentada à fiscalização, sem que exista nos autos qualquer documento ou esclarecimento que permita identificar a natureza, o fornecedor e a relação de tais serviços com o processo produtivo do contribuinte, não autorizam o creditamento, sob pena de reconhecimento de direito creditório sem respaldo fático suficiente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas dos créditos relativos aos serviços tomados da empresa FTR Star Operações de Terminais Ltda.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar (substituto integral), Gisela Pimenta Gadelha, Jorge Luis Cabral (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Adriano Monte Pessoa, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por TERMINAL 12A S.A. contra o acórdão nº 106-009.721, da 17ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ06), que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade manejada em face do Despacho Decisório que deferiu apenas em parte o Pedido de Restituição (PER) nº 17183.63669.181113.1.1.09-0218, relativo a créditos da COFINS não cumulativa apurados no 3º trimestre de 2013, no valor pleiteado de R\$ 350.272,90, homologando-se as Declarações de Compensação vinculadas até o limite do direito creditório reconhecido.

A Recorrente é sociedade anônima cujo objeto social compreende a prestação de serviços de administração das operações de recepção, armazenagem, movimentação e embarque de produtos agrícolas e seus derivados, bem como a prestação de serviços de operador portuário, consistentes na movimentação e armazenagem de mercadorias destinadas ou provenientes de transporte aquaviário, em área arrendada da Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP, mediante Contrato de Arrendamento nº DP 56/2002.

No curso do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0810600.2014.00930-2, a fiscalização examinou as apurações das contribuições relativas aos anos-calendário de 2012 e 2013 e promoveu glosas de créditos apropriados sobre diversos custos e despesas, consubstanciadas em Termo de Verificação Fiscal (TVF) que fundamentou o Despacho Decisório ora em discussão.

A análise do direito creditório em litígio integrou procedimento fiscal mais amplo, identificado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF nº 0810600-2014-00930-2, abrangendo o período de janeiro de 2012 a dezembro de 2013.

Com base no Termo de Verificação Fiscal e Encerramento – TVF, de fls. 56/97, resultante desse procedimento, a autoridade fiscal glosou créditos de PIS e COFINS apropriados pela Recorrente, por entender que numerosas despesas computadas como insumos não satisfaziam os requisitos legais para creditamento, sendo o resultado dessa auditoria parte integrante do Despacho Decisório DRF/STS nº 002/2016, de fls. 398/412, o qual deferiu parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 22.508,56.

Regularmente cientificada por aviso de recebimento de fls. 101/102, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade às fls. 423/516, e anexou documentos às fls. 517/852, pugnano pelo reconhecimento integral dos créditos.

A DRJ06, após realização de diligência para juntada de planilha elaborada pela própria contribuinte em petição de fls. 875/877, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 de fls. 870/874, julgou a Manifestação de Inconformidade procedente em parte, revertendo

diversas glosas e reconhecendo crédito adicional de COFINS no valor de R\$ 210.646,59 para o PER do 3º trimestre de 2013, mas mantendo as glosas relativas a:

(i) pagamentos efetuados ao Órgão Gestor de Mão de Obra – OGMO e à empresa Itamaraty Logística Ltda., por serem substancialmente repasses de mão de obra de pessoa física;

(ii) pagamentos à empresa FRT Star Operações de Terminais Ltda., por não estar sujeita ao pagamento das contribuições;

(iii) serviços de coordenação de manobras de desatracação e reatracação de navios prestados pela empresa Freedom Serviços Marítimos Ltda., por não integrarem o processo produtivo do operador portuário; e

(iv) despesas identificadas na planilha apresentada em diligência apenas como "serviço de manutenção", sem documentação suficiente para identificação dos serviços e sua vinculação ao processo produtivo.

Intimada do acórdão às fls. 1001, e irresignada com a decisão da DRJ naquilo em que lhe foi desfavorável, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário de fls. 1026/1056, pugnando pela reforma parcial do acórdão recorrido no que toca às glosas mantidas, articulando em síntese os seguintes argumentos: (i) necessidade de julgamento conjunto com processos administrativos correlatos; (ii) natureza de insumo dos serviços prestados pelo OGMO, pela Itamaraty Logística Ltda. e pela FRT Star Operações de Terminais Ltda., todos essenciais ou obrigatórios para a execução das atividades portuárias; (iii) natureza de insumo dos serviços de coordenação de manobras de desatracação e reatracação de navios prestados pela Freedom Serviços Marítimos Ltda., por serem imprescindíveis ao exercício da atividade do operador portuário; e (iv) necessidade de reversão das glosas sobre serviços descritos como "serviço de manutenção", apresentando nova planilha detalhada como documento comprobatório.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo, porquanto interposto dentro do prazo legal de trinta dias a contar da ciência do acórdão recorrido, razão pela qual dele se conhece.

II – Do pedido de apreciação conjunta com os processos administrativos correlatos

A recorrente postula a reunião destes autos ao processo relativo ao Auto de Infração e aos demais processos decorrentes do mesmo Despacho Decisório, sob o argumento de

identidade de substrato fático e de fundamentos jurídicos, invocando o art. 47 do Regimento Interno e, subsidiariamente, o art. 105 do Código de Processo Civil.

O pedido, contudo, encontra-se prejudicado.

Os processos administrativos apontados como conexos foram pautados e estão sendo julgados nesta mesma sessão, por este mesmo Colegiado, circunstância que realiza, no plano dos fatos, exatamente aquilo que a recorrente pretendia assegurar com a reunião dos feitos: a apreciação simultânea das causas, a uniformidade decisória e a eliminação do risco de julgados conflitantes entre Turmas diversas.

Satisfeita a finalidade que animava a pretensão, esvazia-se o seu objeto. Não há utilidade em decidir se a reunião constituiria direito subjetivo da parte ou mera regra de organização da distribuição, tampouco em perquirir eventual nulidade decorrente de julgamento em separado, porque julgamento em separado não houve. A perda superveniente do objeto conduz à prejudicialidade do exame do pedido, e não ao seu acolhimento ou à sua rejeição.

Declaro, pois, prejudicado o pedido de julgamento conjunto.

III. DO MÉRITO – DA ANÁLISE DAS GLOSAS MANTIDAS

Cumpra registrar, preliminarmente, que o acórdão recorrido foi prolatado após diligência determinada pelo próprio julgador de primeira instância, em atendimento às alegações da Manifestante quanto à necessidade de identificação dos créditos na planilha por ela elaborada.

A DRJ considerou esse material para a análise das glosas, revertendo a grande maioria delas e mantendo apenas aquelas ora impugnadas. Assim, o objeto deste julgamento fica adstrito às matérias efetivamente impugnadas no Recurso Voluntário, conforme a síntese apresentada pela própria Recorrente.

É de se observar, ainda, que o quadro fático delineado pela recorrente quanto às suas atividades é incontroverso e foi acolhido pela decisão recorrida.

Cuida-se de operador portuário que, em área arrendada da CODESP no porto organizado de Santos, presta serviços de movimentação e elevação de cargas, recebendo produtos agrícolas por modais rodoviário e ferroviário, descarregando-os em armazém próprio e promovendo seu posterior embarque em navios, mediante utilização de balanças, plataformas de descarga, e demais aparelhamentos do terminal, sob supervisão e regulação da autoridade portuária.

Esse descritivo, longe de favorecer indistintamente a pretensão recursal, fornece o parâmetro objetivo à luz do qual cada dispêndio deve ser confrontado, no sentido de constar-se que a prestação de serviços da recorrente ocorre em terra, sobre a carga, do recebimento ao embarque.

Assim, é em relação a essa prestação, e não a toda e qualquer utilidade que gravite em torno da operação portuária em sentido amplo, que se deve aferir a essencialidade e a relevância dos bens e serviços adquiridos.

III. 1. DO CONCEITO DE INSUMO:

Não há dissenso quanto à premissa normativa que rege a matéria. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, declarou a ilegalidade da disciplina de creditamento das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e assentou que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Tal tese é de reprodução obrigatória por este Colegiado, por força do art. 62, § 2º, do RICARF, e foi internalizada pela Administração Tributária por meio do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e da Nota SEI PGFN nº 63/2018, ambos referidos pela recorrente.

Igualmente se acolhem, como vetores de aplicação, o teste da subtração — indaga-se se a supressão do bem ou serviço obsta a atividade ou implica substancial perda de qualidade, quantidade ou suficiência do produto ou serviço resultante — e a possibilidade de cotejo dos dispêndios com o objeto social e com as atividades efetivas do contribuinte.

Este Conselho aplica tais premissas de modo uniforme, inclusive no âmbito de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, sob a sistemática dos julgamentos repetitivos internos, reproduziu no Acórdão nº 9303-011.178 o decidido no Acórdão paradigma nº 9303-011.171, de 20/01/2021, no sentido de que o conceito de insumo, tal como interpretado pelo Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, deve ser aferido à luz da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a atividade da pessoa jurídica.

O acolhimento das premissas, contudo, não conduz ao acolhimento das conclusões que delas pretende extrair a recorrente, e é precisamente aqui que reside o equívoco metodológico que percorre toda a peça recursal.

A tese repetitiva interpreta a hipótese de creditamento do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 — “bens e serviços, utilizados como insumo” —, mas não revoga, não relativiza e não neutraliza as vedações e condicionantes expressas veiculadas pelo § 2º do mesmo artigo, entre as quais avultam a exclusão do crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física (inciso I) e a exigência de que a aquisição esteja sujeita ao pagamento das contribuições (inciso II).

O legislador ordinário, a quem o art. 195, § 12, da Constituição cometeu a definição do regime, adotou modelo legal de não cumulatividade, de créditos enumerados e condicionados; essencialidade e relevância são critérios de qualificação do dispêndio no interior da hipótese do

inciso II, não salvo-condutos aptos a superar proibição legal específica. Norma especial prevalece sobre cláusula geral.

Nessa direção, a jurisprudência deste Conselho reitera que, nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º das leis de regência, inexistente direito a créditos na hipótese de aquisição de bens ou serviços beneficiados por alíquota zero, não incidência, suspensão ou isenção das contribuições, como registrado, entre outros, no Acórdão nº 3301-013.637.

Por outro lado, emerge questão de ordem lógica, ínsita à própria aplicação prática do princípio da não cumulatividade, no sentido de que o crédito pressupõe contribuição incidente na etapa anterior. Onde não há incidência, seja porque o pagamento remunera pessoa física, não contribuinte das exações, seja porque a receita do fornecedor é isenta ou não tributada, não há cumulatividade a neutralizar, e o “crédito” pretendido converter-se-ia em subvenção sem causa, estranha ao desenho constitucional e ao racional do próprio regime das contribuições.

Além disso, exsurge questão de ordem processual, na medida em que a caracterização do insumo demanda prova, a cargo de quem pleiteia o crédito, da natureza do dispêndio e de sua inserção na atividade econômica.

Em processos de restituição, ressarcimento e compensação, é do contribuinte o ônus de demonstrar a liquidez e a certeza do direito creditório (art. 170 do CTN), cabendo ao interessado a prova dos fatos que alegar (art. 36 da Lei nº 9.784/1999, de aplicação subsidiária).

Sendo assim, os critérios do repetitivo ampliaram o espectro material do insumo, porém, não inverteram o ônus probatório nem dispensaram a sua demonstração casuística.

Fixadas essas balizas, passo ao exame de cada tópico, na ordem do recurso.

III.2. DOS PAGAMENTOS AO OGMO - ÓRGÃO GESTOR DE MÃO DE OBRA DO TRABALHO PORTUÁRIO

A recorrente sustenta que a requisição de trabalhadores portuários avulsos ao órgão gestor é imposta pelos arts. 32 e 40 da Lei nº 12.815/2013 e pelo art. 1º da Lei nº 9.719/1998, do que decorreria a qualificação dos dispêndios como insumos por relevância, na vertente da imposição legal expressamente contemplada no voto condutor do REsp nº 1.221.170/PR.

O argumento, conquanto bem articulado, parte de premissa que não se sustenta, qual seja, a de que a imposição legal da contratação transmuda a natureza do dispêndio. O Órgão de Gestão de Mão de Obra do Trabalho Portuário é associação civil sem fins lucrativos instituída por força de lei para administrar o fornecimento, o cadastro, o registro e a escalação dos trabalhadores portuários avulsos, arrecadando dos operadores portuários os valores correspondentes à remuneração e aos encargos desses trabalhadores e a eles os repassando.

Desse modo, o OGMO não presta, em nome próprio, os serviços de capatazia, estiva, conferência de carga, conserto de carga, bloco ou vigilância de embarcações, na medida em

que quem os executa são os trabalhadores avulsos, pessoas físicas, cuja remuneração transita pelo órgão gestor por imperativo do modelo legal de gestão da mão de obra portuária.

Ou seja, a essência econômica e jurídica do dispêndio suportado pelo operador é, portanto, o pagamento de mão de obra a pessoas físicas — hipótese em que o creditamento é expressa e frontalmente vedado pelo art. 3º, § 2º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Nem se diga que a parcela retida pelo próprio órgão gestor, a título de custeio de sua atividade de administração, comportaria creditamento. As receitas das atividades próprias das associações civis sem fins lucrativos são isentas da COFINS e sujeitas a regime diferenciado quanto ao PIS, nos termos dos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, de modo que também sobre essa fração incide a vedação do inciso II do mesmo § 2º, que afasta o crédito quando a aquisição de bens ou serviços não está sujeita ao pagamento das contribuições.

Sob qualquer ângulo, o do trabalhador remunerado, pessoa física, ou o do órgão gestor, entidade isenta, inexistente contribuição suportada na etapa anterior que, na lógica da não cumulatividade, justificasse a apropriação pretendida. Nesse sentido, o crédito pleiteado não neutralizaria cumulatividade alguma, mas criaria sim uma autêntica vantagem fiscal sem lastro.

A imposição legal invocada pela recorrente atua em plano diverso. Ela explica por que o operador portuário não pode escolher outro modo de contratação, todavia, não altera aquilo que é contratado — mão de obra de pessoas físicas — nem cria incidência onde a lei a afastou.

É de se observar que a relevância por imposição legal, reconhecida no voto condutor da Ministra Regina Helena Costa, opera como critério de enquadramento de bens e serviços na hipótese do inciso II do art. 3º da lei de regência. Não tem, nem poderia ter, o condão de derrogar a vedação específica do § 2º, sob pena de esvaziamento da proibição justamente nos setores em que a utilização de mão de obra avulsa é mais intensa e regulada, resultado hermenêutico que subverteria a relação entre regra geral e regra especial.

Não por outra razão, a Solução de Consulta Cosit nº 185/2015, adotada pela decisão recorrida, concluiu pela impossibilidade do creditamento, e este Conselho, ao aplicá-la recentemente a contribuinte que igualmente requisitava trabalhadores portuários avulsos ao órgão gestor de mão de obra, assentou em ementa:

“REGIME NÃO CUMULATIVO. PAGAMENTO FEITO A ÓRGÃO GESTOR DE MÃO DE OBRA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Não dá direito a crédito, no regime de apuração não cumulativa das contribuições, o valor pago aos trabalhadores avulsos que lhe prestem serviço por intermédio do OGMO – Órgão Gestor de Mão de Obra, pois, além de tais dispêndios não serem caracterizados como insumo, trata-se de serviços prestados por pessoa física, cujos créditos são expressamente vedados na legislação de

regência.” (Acórdão nº 3202-003.185, 3ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 10/12/2025).

Invoca, ainda, a recorrente, decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5002801-96.2020.4.03.6104, que em primeiro grau reconheceu a natureza de insumo dos serviços do OGMO. Os argumentos recursais não merecem provimento.

Nota-se, contudo, que a sentença proferida no Mandado de Segurança nº 5002801-96.2020.4.03.6104, exaustivamente transcrita no recurso, não altera esse quadro, pois trata-se de decisão de primeiro grau, proferida em favor de terceiro estranho a estes autos, sem notícia de trânsito em julgado e, sobretudo, desprovida de qualquer efeito vinculante perante este Colegiado, ao qual somente se impõem, por força do art. 62, § 2º, do RICARF, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça nas sistemáticas da repercussão geral e dos recursos repetitivos.

Por seu turno, o Tema 779 do STJ — único precedente qualificado pertinente — fixou o conceito geral de insumo, mas não enfrentou nem decidiu a questão específica da compatibilidade entre esse conceito e a vedação ao crédito sobre mão de obra paga a pessoa física no contexto do trabalho portuário avulso, de sorte que não há tese vinculante favorável à recorrente a ser reproduzida.

A Recorrente impugna a manutenção das glosas relativas aos valores pagos ao Órgão Gestor de Mão de Obra – OGMO, sustentando que tais dispêndios seriam insumos relevantes à sua atividade porque a contratação de trabalhadores avulsos por meio do OGMO decorre de imposição legal, nos termos do art. 40, § 2º, da Lei nº 12.815, de 2013.

A questão concernente ao creditamento de PIS e COFINS sobre valores pagos pelo operador portuário ao OGMO foi objeto de análise específica e aprofundada pela Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta Cosit nº 185, de 28 de julho de 2015, que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da Secretaria da Receita Federal e irradia seus efeitos sobre o julgamento administrativo.

Senão, vejamos o disposto na conclusão da Solução de Consulta COSIT n. 185/2015:

13. Conforme se verifica, embora seja responsável pela gestão da mão de obra portuária, o OGMO não presta aos operadores portuários qualquer serviço que seja por esse aplicado ou consumido na prestação de seus serviços, condição para que se configure a hipótese de creditamento prevista no artigo 3º, inciso II, das Leis nºs. 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

14. Tal afirmativa encontra-se respaldada na própria Lei nº 12.815, de 2013, que, na mesma toada da Lei nº 8.630, de 1993, dispõe:

Art. 33. Compete ao órgão de gestão de mão de obra do trabalho portuário avulso:

I - aplicar, quando couber, normas disciplinares previstas em lei, contrato, convenção ou acordo coletivo de trabalho, no caso de transgressão disciplinar, as seguintes penalidades:

a) repreensão verbal ou por escrito;

b) suspensão do registro pelo período de 10 (dez) a 30 (trinta) dias;

ou

c) cancelamento do registro;

II - promover:

a) a formação profissional do trabalhador portuário e do trabalhador portuário avulso, adequando-a aos modernos processos de movimentação de carga e de operação de aparelhos e equipamentos portuários;

b) o treinamento multifuncional do trabalhador portuário e do trabalhador portuário avulso; e

c) a criação de programas de realocação e de cancelamento do registro, sem ônus para o trabalhador;

III - arrecadar e repassar aos beneficiários contribuições destinadas a incentivar o cancelamento do registro e a aposentadoria voluntária;

IV - arrecadar as contribuições destinadas ao custeio do órgão;

V - zelar pelas normas de saúde, higiene e segurança no trabalho portuário avulso; e

VI - submeter à administração do porto propostas para aprimoramento da operação portuária e valorização econômica do porto.

§ 1º O órgão não responde por prejuízos causados pelos trabalhadores portuários avulsos aos tomadores dos seus serviços ou a terceiros.

§ 2º O órgão responde, solidariamente com os operadores portuários, pela remuneração devida ao trabalhador portuário avulso e pelas indenizações decorrentes de acidente de trabalho.

§ 3º O órgão pode exigir dos operadores portuários garantia prévia dos respectivos pagamentos, para atender a requisição de trabalhadores portuários avulsos.

§ 4º As matérias constantes nas alíneas a e b do inciso II deste artigo serão discutidas em fórum permanente, composto, em caráter paritário, por representantes do governo e da sociedade civil.

§ 5º A representação da sociedade civil no fórum previsto no § 4º será paritária entre trabalhadores e empresários.

15 Ponto importante a se destacar no regime jurídico específico aplicável ao trabalho portuário é o de que os OGMs são associações criadas pelos próprios operadores portuários, com o fim único de realizar a gestão da mão de obra portuária, sendo-lhes expressamente vedada a prestação de serviços a terceiros. É o que dispõe o artigo 39 da Lei nº 12.815, de 2013:

Art. 39. O órgão de gestão de mão de obra é reputado de utilidade pública, sendo-lhe vedado ter fins lucrativos, prestar serviços a terceiros ou exercer qualquer atividade não vinculada à gestão de mão de obra.

16. Ademais, importa à presente análise explicitar que, a teor do artigo 40 da mesma Lei, os operadores portuários, para a prestação dos serviços que lhe são próprios, podem contratar trabalhadores portuários com vínculo empregatício a prazo indeterminado e trabalhadores portuários avulsos.

Art. 40. O trabalho portuário de capatazia, estiva, conferência de carga, conserto de carga, bloco e vigilância de embarcações, nos portos organizados, será realizado por trabalhadores portuários com vínculo empregatício por prazo indeterminado e por trabalhadores portuários avulsos.

17. Quanto à primeira forma para realização do trabalho (por meio de trabalhadores portuários com vínculo empregatício), é de se ver que:

a) os trabalhadores, ao serem contratados como empregados, pelo operador portuário, a ele prestam serviço diretamente; b) a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003 são claras, ao estabelecerem no inciso I do § 2º do art. 3º (com mesma redação em ambas) que não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física. 3

18. Assim, estaria sumariamente afastada a pretensão do interessado de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à mão de obra por ele contratada com vínculo empregatício por prazo indeterminado.

19. Resta, no entanto, analisar de forma mais detida a pretensão do consulente em relação aos valores pagos ao trabalhador portuário avulso.

20. Embora a Lei nº 12.815, de 2013, estabeleça a responsabilidade solidária dos OGMs no pagamento dos trabalhadores avulsos (art. 33, § 2º), esta obrigação cabe precipuamente ao operador portuário, sendo atribuição do órgão gestor de mão de obra **arrecadar e repassar aos beneficiários os valores devidos pelos operadores portuários relativos à remuneração do trabalhador portuário avulso e aos correspondentes encargos fiscais, sociais e previdenciários (art. 32, VII).**

21. De forma clara, o artigo 34 da Lei nº 12.815, de 2013, dispõe:

Art. 34. O exercício das atribuições previstas nos arts. 32 e 33 pelo órgão de gestão de mão de obra do trabalho portuário avulso não implica vínculo empregatício com trabalhador portuário avulso. Assim, nos termos da legislação aplicada, o OGMO atua unicamente como um intermediário na gestão do trabalho portuário. Serviços de agenciamento, recrutamento e treinamento de mão-de-obra não são aplicáveis na fabricação de bens ou na prestação de serviços, e, portanto, não se caracterizam como insumos, nos termos do artigo 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

22. Já a disponibilização da mão-de-obra avulsa, uma obrigação de dar, além de sequer se tratar de bem ou serviço, o que já a retira do alcance do mencionado dispositivo, igualmente não tem como ser objeto de aplicação, senão indireta, na prestação de serviços, uma vez que não se confunde com o próprio trabalho temporário, o qual é prestado pelo empregado, pessoa física. Resta claro, portanto, serem os trabalhadores avulsos (pessoas físicas) que prestam serviço ao operador portuário, e não o OGMO.

23. Isso posto, não se mostra demais reiterar que, conquanto o trabalho temporário em si mesmo possa ser aplicado na prestação de serviços que constituam a atividade fim da pessoa jurídica contratante (no caso, o operador portuário), por se tratar de pagamento a pessoa física, os dispêndios realizados a tal título, como já visto, não ensejam a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por expressa vedação legal.

24. À vista do exposto, proponho seja a presente consulta solucionada de forma a esclarecer ao interessado que **não dará direito a crédito no regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da 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, visto não serem tais dispêndios caracterizados como insumo, a teor do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003**, e que as duas situações referem-se a pagamentos de mão-de-obra feitos a pessoa física, hipótese de vedação ao direito de crédito expressamente prevista na legislação de regência.”

Essa solução de consulta concluiu expressamente que não dará direito a crédito no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS o valor pago pelo operador portuário a trabalhadores portuários com vínculo empregatício ou a trabalhadores avulsos que lhe prestem serviço por intermédio do OGMO.

O fundamento central da vedação é duplo e cumulativo.

Em primeiro lugar, o OGMO não presta ao operador portuário qualquer serviço que seja por este aplicado ou consumido na prestação de seus serviços, condição indispensável para que se configure a hipótese de creditamento prevista no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

O OGMO atua unicamente como intermediário na gestão do trabalho portuário, exercendo funções de agenciamento, recrutamento e treinamento de mão de obra que não se enquadram no conceito de bem ou serviço aplicado ou consumido na produção.

Em segundo lugar, o trabalho efetivamente utilizado na prestação dos serviços portuários é prestado por trabalhadores avulsos, que são pessoas físicas, configurando a hipótese de vedação expressa prevista no inciso I do § 2º do art. 3º das leis supracitadas, que veda o creditamento sobre mão de obra paga a pessoa física.

O argumento de que a contratação do OGMO decorre de imposição legal não tem o condão de afastar a vedação. O STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, firmou o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade e relevância, mas expressamente ressaltou, em observação incluída no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, que as vedações e limitações de creditamento previstas em lei não são abrangidas por aquele conceito.

Nesse sentido, dispõe a Observação 4 da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

“Observação 4. Ressalvam-se do entendimento firmado pelo STJ, as vedações e limitações de creditamento previstas em lei. Destarte, as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo.”

Portanto, a vedação do inciso I do § 2º do art. 3º é norma especial, cuja aplicação prevalece sobre o conceito amplo de insumo.

A circunstância de a lei dos portos tornar obrigatória a contratação de trabalhadores avulsos por meio do OGMO é relevante para demonstrar a essencialidade de tais serviços ao processo produtivo do operador portuário, mas não elimina a natureza de pessoa física dos trabalhadores que, em última análise, executam os serviços avulsos.

O direito tributário, ao criar vedação ao creditamento sobre mão de obra paga a pessoa física, visou evitar que o contribuinte se creditasse sobre dispêndios com sua própria força de trabalho, independentemente da roupagem jurídica adotada para formalizar a contratação. A interposição do OGMO como ente gestor não altera a substância da relação: são trabalhadores portuários avulsos – pessoas físicas – que prestam o serviço ao operador portuário.

Por todos os fundamentos acima expostos, confirma-se a manutenção das glosas relativas aos valores pagos ao OGMO, a qual encontra respaldo tanto na vedação expressa do § 2º, inciso I, do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, quanto na Solução de Consulta Cosit nº 185/2015, de caráter vinculante ao órgão fiscalizador.

O pedido recursal neste ponto não comporta provimento.

III.3. DOS PAGAMENTOS À ITAMARATY LOGÍSTICA LTDA.

A Recorrente sustenta que a empresa Itamaraty Logística Ltda. seria especializada em fornecer serviços de capatazia e estiva no Porto de Santos, nos termos do contrato celebrado entre as partes, e que esses serviços portuários seriam intrinsecamente ligados à atividade do operador portuário, de modo a gerar crédito de PIS e COFINS.

A recorrente sustenta que a empresa é especializada em capatazia e estiva, atividades intrinsecamente ligadas à movimentação de cargas, e transcreve as definições do art. 40, § 1º, incisos I e II, da Lei nº 12.815/2013. Entende, ainda, que não existiria norma proibitiva do creditamento sobre serviços tomados de pessoa jurídica, ainda que envolvendo mão de obra especializada.

As transcrições, todavia, militam contra a tese.

Capatazia e estiva são, por definição legal, modalidades de trabalho portuário cuja execução, nos portos organizados, é reservada a trabalhadores portuários com vínculo por prazo indeterminado ou a trabalhadores portuários avulsos, estes requisitados exclusivamente ao órgão gestor (art. 40, caput e § 2º, da mesma lei).

E a própria recorrente traz aos autos a cláusula 3.4 do contrato celebrado com a Itamaraty, segundo a qual, para a execução de serviços atinentes a trabalho portuário, a contratada se utilizará, exclusivamente, da mão de obra de trabalhadores portuários avulsos vinculados ao OGMO.

Vale dizer que por confissão documental da própria interessada, no que concerne às atividades de capatazia e estiva objeto da glosa, a interposição da pessoa jurídica não desnatura a realidade de que os dispêndios remuneram a mesma mão de obra avulsa de pessoas físicas requisitada ao órgão gestor, atraindo idêntica vedação legal. A forma contratual não prevalece sobre a substância do dispêndio.

Para infirmar esse fundamento, incumbia à recorrente demonstrar, mediante documentação fiscal e contratual idônea, que os valores glosados remuneram serviços prestados pela pessoa jurídica em nome próprio, com pessoal próprio celetista alheio ao regime do trabalho avulso, e com regular oferecimento das receitas à tributação pelas contribuições. Não o fez, todavia, limitando-se a afirmações genéricas sobre a especialização da contratada, insuficientes para desconstituir a motivação do acórdão recorrido.

Os precedentes deste Conselho colacionados no recurso - entre eles os Acórdãos nºs 3201-007.210, 3301-008.484, 3302-006.350, 3201-004.164 e 3201-003.170 - não guardam pertinência com a espécie. Isso porque tais precedentes versam sobre contribuintes industriais ou importadores que tomavam créditos sobre serviços portuários de desestiva, descarga, movimentação e armazenagem incorridos na aquisição de insumos importados, reconhecendo-se lhes o crédito porque tais gastos logísticos integram o custo de aquisição do insumo, na esteira da figura do “insumo do insumo” chancelada pelo Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

A premissa desses julgados, o dispêndio portuário como componente do custo de aquisição de insumo do processo produtivo do adquirente, é radicalmente distinta da situação da recorrente, que não adquire insumos por via portuária, sendo ela mesma o próprio prestador dos serviços portuários, e a glosa não recai sobre custo logístico de aquisição de bem, mas sobre remuneração de mão de obra avulsa empregada em sua prestação.

Como se sabe, os precedentes não se aplicam por analogia de palavras, mas por identidade de razões, que aqui estão ausentes. De resto, a orientação atual deste Conselho quanto a serviços portuários caminha em sentido oposto ao pretendido, como se colhe do decidido no Acórdão nº 3401-011.035, proferido sob a sistemática dos julgamentos repetitivos internos, da ementa do já mencionado **Acórdão nº 3202-003.185** e do enunciado da **Súmula CARF nº 232**, a seguir transcritos:

“As despesas com serviços de capatazia e os serviços portuários de carga e descarga não dão direito ao crédito.” (Acórdão nº 3401-011.035, 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária).

“REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇO DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Tratando-se de gastos em etapa posterior ao processo produtivo, fica excluído do conceito de insumos os dispêndios com serviço de operação portuária. Assim, e não havendo previsão específica que o ampare, conclui-se pela impossibilidade de creditamento da Cofins.” (Acórdão nº 3202-003.185, sessão de 10/12/2025).

“As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.” (Súmula CARF nº 232).

Por outro lado, é mister registrar que o exame dos documentos constantes dos autos demonstra que os pagamentos efetuados pela Recorrente à Itamaraty Logística Ltda. não tinham como destinatário final essa pessoa jurídica, mas sim o OGMO, configurando a Itamaraty mera intermediária para o repasse de verbas a título de remuneração de trabalhadores avulsos.

Com efeito, as Notas de Débito nºs 85/2012, 36/2013 e 74/2013, do anexo II, de fls. 319, 342 e 350, incluídas no conjunto de documentos juntados pela autoridade fiscal, trazem as

discriminações "Reembolso despesas OGMO – CAPATAZIAS SINTRAPORT", "Despesas com Estivadores" e "Despesas com Sindogeesp", respectivamente, deixando inequívoco que os recursos transitavam pela Itamaraty com destino final ao órgão gestor de mão de obra. Tais notas trazem ainda o carimbo de concordância da Terminal 12A com o código de fornecedor "11008", confirmando a identidade da operação.

Ademais, as demais notas fiscais da Itamaraty Despachos Marítimos Ltda. – denominação social anterior da Itamaraty Logística Ltda, incluídas no Anexo I de Notas Fiscais de Bens juntado pela autoridade fiscal, descrevem serviços de acompanhamento e controle de açúcar e soja com idêntico código de fornecedor "11008", evidenciando que também nesses casos a Itamaraty atuava como intermediária dos repasses destinados ao OGMO e não como prestadora autônoma de serviços.

A tese da Recorrente de que a Itamaraty prestaria serviços próprios de capatazia e estiva, sendo vedada a extensão da proibição de creditamento a serviços contratados de pessoa jurídica, esbarra na realidade fática documentada nos autos, na medida em que a Itamaraty não prestava ela mesma os serviços de movimentação portuária, mas apenas gerenciava e repassava os valores devidos ao OGMO, a qual por sua vez disponibilizava os trabalhadores avulsos pessoas físicas.

Desse modo, a natureza dos serviços executados é inegavelmente a mesma que justifica a vedação ao crédito sobre os pagamentos diretos ao OGMO.

A própria cláusula 3.4 do contrato celebrado entre a Recorrente e a Itamaraty, transcrita no Recurso Voluntário, revela que a Itamaraty deveria utilizar, exclusivamente, mão de obra de trabalhadores portuários avulsos vinculados ao OGMO para a execução de serviços atinentes ao trabalho portuário.

Isso confirma que o trabalho efetivo era prestado pelos mesmos trabalhadores avulsos gerenciados pelo OGMO, sendo a Itamaraty apenas mais um elo na cadeia de intermediação. A vedação ao crédito incide, portanto, pela mesma razão, na medida em que se remunera, substancialmente, mão de obra de pessoa física.

Ressalta-se que a vedação legal é objetiva, incidindo sempre que os valores pagos representem, em sua essência, remuneração de mão de obra de pessoa física, seja diretamente, seja por intermédio de pessoa jurídica contratada para tal fim, pois admitir o creditamento nesse segundo caso equivaleria a permitir que o contribuinte circunscrevesse a vedação legal por meio da simples interposição de uma pessoa jurídica, o que subverteria o próprio objetivo da norma.

Com efeito, o inciso I do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, deve ser interpretado em sua substância, de modo a alcançar todas as formas mediante as quais a essência do pagamento recai sobre a remuneração de pessoas físicas.

Mantém-se, portanto, a glosa relativa aos pagamentos efetuados à empresa Itamaraty Logística Ltda, devendo o recurso ser desprovido neste ponto.

III.4. DOS PAGAMENTOS À FRT STAR OPERAÇÕES DE TERMINAIS LTDA.

A Recorrente impugna a manutenção da glosa relativa aos serviços tomados da empresa FRT Star Operações de Terminais Ltda, argumentando, em síntese, que: (i) os serviços de fornecimento de operadores de tratores e pás carregadeiras seriam essenciais à sua atividade; (ii) a falta de recolhimento das contribuições pela prestadora não poderia prejudicar o tomador; e (iii) a DRJ teria incorrido em violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional ao manter a glosa por fundamento diverso do adotado pela autoridade fiscal no procedimento originário.

Aqui a recorrente desdobra a defesa em dois planos, de um lado, o plano processual, de suposta violação ao art. 146 do CTN pela manutenção da glosa sob fundamento diverso do originário, e de outro o plano material propriamente dito, de que não pode ser penalizada pelo inadimplemento de obrigações tributárias da fornecedora.

No plano processual, a tese não prospera.

O art. 146 do CTN disciplina a modificação, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, vedando sua aplicação retroativa a fatos geradores pretéritos do mesmo sujeito passivo. O dispositivo protege a confiança do contribuinte contra a revisão de lançamentos por mudança de orientação jurídica.

O presente processo, contudo, não veicula lançamento, na medida em que origina-se de pedido de restituição cumulado com declarações de compensação, procedimento de iniciativa do contribuinte no qual a ele incumbe comprovar a liquidez e a certeza do crédito alegado (art. 170 do CTN).

Nesse contexto, a autoridade julgadora de primeira instância, ao apreciar a manifestação de inconformidade sob o influxo do princípio da verdade material, não está adstrita a cancelar ou infirmar exclusivamente a motivação do despacho decisório, podendo manter o indeferimento com apoio em elementos constantes dos próprios autos.

No caso, a constatação de que a fornecedora se encontra omissa quanto a declarações fiscais desde 2007, sem que disso resulte inovação de lançamento inexistente, agravamento da situação do interessado ou supressão de instância, tanto que a recorrente exerceu amplamente o contraditório sobre o novo fundamento nesta via recursal.

Os precedentes da CSRF invocados no recurso (Acórdãos nºs 9303-006.807 e 9303-004.627) tratam, ambos, de alteração de critério jurídico em lançamentos de ofício e autos de infração – o segundo, expressamente, de apuração de valor tributável mínimo de IPI modificada pela autoridade julgador – hipóteses inconfundíveis com o indeferimento de pedido de restituição, e por isso inservíveis como paradigma.

Registre-se, ademais, que mesmo em sede de lançamento este Conselho já assentou que a divergência na interpretação da lei entre a autoridade fiscal e o órgão de julgamento, a quem cabe reformar ou manter a decisão, não configura revisão de lançamento nem alteração de critério jurídico, como decidido no Acórdão nº 3402-008.310, em contexto no qual justamente se discutia a aplicação do conceito de insumos posteriormente ampliado pelo STJ.

No plano estritamente material, contudo, assiste razão à recorrente, e por fundamentos que alcançam tanto a motivação originária do Termo de Verificação Fiscal quanto aquela agregada pela decisão recorrida.

O fundamento originário da glosa, constante do subitem 73.3.2 do TVF, foi o de que não dariam direito a crédito os valores de mão de obra pagos a pessoa física ainda que por intermédio de pessoa jurídica contratada para tal fim, por meio de terceirização, sob pena de se permitir ao sujeito passivo creditar-se sobre a própria folha de pagamento. O raciocínio, contudo, amplia a vedação para além do que a lei estabeleceu.

O art. 3º, § 2º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 exclui do creditamento o valor de mão de obra paga a pessoa física. A situação em tela, todavia, é diversa. Pois, a recorrente contratou pessoa jurídica regularmente constituída, a FRT Star Operações de Terminais Ltda, que se obrigou, mediante contrato escrito juntado aos autos desde a Manifestação de Inconformidade (Doc. 09), a fornecer operadores capacitados para os tratores e pás carregadeiras empregados na movimentação das cargas, emitindo notas fiscais em nome próprio pelos serviços prestados.

Diferentemente do que se apurou quanto ao OGMO e à Itamaraty — em que a prova documental revelou meros repasses da remuneração de trabalhadores portuários avulsos requisitados ao órgão gestor —, aqui nenhum elemento dos autos indica tratar-se de trabalho avulso, de repasse ao órgão gestor ou de pagamento direto a pessoas físicas, na medida em que os operadores são empregados da própria contratada, que assume os riscos e encargos da atividade e aufera, como receita própria, a contraprestação ajustada.

Nesse sentido, a cessão ou locação de mão de obra prestada por pessoa jurídica é, ela mesma, serviço juridicamente autônomo, cuja receita se sujeita à incidência das contribuições na pessoa da prestadora — tanto assim que o art. 30 da Lei nº 10.833/2003 impõe ao tomador a retenção na fonte da CSLL, da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep precisamente sobre os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pela prestação de serviços de locação de mão de obra.

Não se creditam, aqui, salários da própria recorrente travestidos de serviços, mas credita-se, sim, o preço de serviço tomado de terceiro, hipótese que o inciso I não alcança. A exegese adotada no TVF, que equipara toda terceirização a pagamento de mão de obra a pessoa física, criaria vedação sem lei e, levada às últimas consequências, esvaziaria o creditamento sobre serviços em geral, que sempre remuneram, mediatamente, o trabalho humano.

O enquadramento material do dispêndio, de resto, é positivo e sequer foi negado pelas instâncias precedentes, vez que a operação de tratores e pás carregadeiras insere-se no núcleo da prestação da recorrente — a movimentação das mercadorias carregadas e descarregadas dos navios e do armazém —, de sorte que, aplicado o teste da subtração preconizado no REsp nº 1.221.170/PR, a supressão do serviço inviabiliza a própria prestação de movimentação e elevação de cargas. Cuida-se de serviço aplicado diretamente na atividade-fim, insumo por essencialidade.

Resta o fundamento agregado pela decisão recorrida, qual seja, a constatação, em consulta aos sistemas da RFB, de que a fornecedora não apresenta declaração de IRPJ desde o segundo semestre de 2007 e não possui registros no Dacon, do que a DRJ extraiu que os serviços teriam sido adquiridos sem a incidência das contribuições, atraindo a vedação do inciso II do § 2º do art. 3º das leis de regência.

Com a máxima vênia aos julgadores de piso, o raciocínio não se sustenta.

Isso porque o inciso II cuida das hipóteses objetivas em que a operação, por sua natureza ou por definição legal, não se sujeita ao pagamento das contribuições — não incidência, isenção, alíquota zero, suspensão. Desse modo, é a qualificação jurídica da operação, e não o comportamento fiscal do fornecedor, que define a sujeição.

O fornecimento de mão de obra especializada por pessoa jurídica não goza de qualquer desoneração, como afirma a recorrente sem contestação da decisão recorrida, e a incidência está confirmada, no plano normativo, pela já mencionada retenção na fonte do art. 30 da Lei nº 10.833/2003.

Operação sujeita à incidência não se converte em operação não sujeita pelo fato de o contribuinte que deveria recolher haver-se omitido. A rigor, o que existe, nessa hipótese, é inadimplemento, a ser combatido pela via própria, o lançamento de ofício contra o devedor, com os consectários legais, e não pela translação do ônus econômico do tributo ao adquirente que suportou o preço.

Além disso, e este é o fundamento decisivo, porque o próprio legislador assim disciplinou, no art. 82 da Lei nº 9.430/1996, os efeitos tributários dos documentos emitidos por fornecedores em situação de irregularidade cadastral grave. O caput comina a ineficácia, perante terceiros, dos documentos emitidos por pessoa jurídica cuja inscrição tenha sido considerada ou declarada inapta, sanção que está reservada, nos termos do art. 81 da mesma lei, justamente às hipóteses de omissão contumaz de declarações e de inexistência de fato.

O parágrafo único do artigo supracitado, porém, ressalva expressamente que a ineficácia não se aplica aos casos em que o adquirente de boa-fé comprovar a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou a utilização dos serviços.

A norma encerra ponderação feita pelo próprio legislador, isto é, entre o interesse de desestimular o trato com empresas em situação irregular e a proteção do adquirente de boa-fé que efetivamente pagou e efetivamente recebeu, prevalece a segunda, uma vez produzida a prova.

Ora, se nem mesmo a inaptidão formalmente declarada, que seria por assim dizer o grau máximo da irregularidade cadastral, retira os efeitos tributários dos documentos em favor do adquirente de boa-fé, com maior razão não os retira a mera omissão declaratória apurada em consulta a sistemas internos, desacompanhada de ato declaratório de inaptidão, que sequer se noticiou nos autos. A conclusão da decisão recorrida atribui à situação menos grave consequência mais gravosa do que a que a lei reservou à mais grave, invertendo a lógica do sistema.

E os pressupostos da ressalva legal estão presentes, pois a efetividade das operações jamais foi posta em dúvida. A fiscalização apurou os valores nas próprias notas fiscais emitidas pela FRT Star, que discriminam o fornecimento da mão de obra especializada, e a glosa originária fundou-se exclusivamente na qualificação jurídica do dispêndio, não em simulação, inidoneidade documental ou inexistência da prestação; o contrato de prestação de serviços acompanha os autos desde a Manifestação de Inconformidade; os pagamentos, registrados na escrituração examinada pela auditoria, não sofreram qualquer questionamento; e a utilização dos serviços — a operação das máquinas de movimentação de carga na rotina do terminal — é incontroversa.

Logo, a boa-fé da adquirente é de se presumir, e nada nos autos aponta na direção contrária, pois não se apontou vínculo, conluio ou sequer ciência da situação fiscal da fornecedora, cuja omissão declaratória constitui dado interno dos sistemas da RFB, inacessível ao tomador dos serviços à época das contratações.

Registre-se que a mesma diretriz de proteção do adquirente de boa-fé que demonstra a veracidade da operação foi consagrada pelo Superior Tribunal de Justiça na Súmula nº 509, editada a partir do REsp nº 1.148.444/MG, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, em hipótese na qual a inidoneidade do emitente dos documentos somente veio a ser declarada posteriormente às operações. Senão, vejamos:

Súmula 509 do STJ – “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.”

Por fim, demonstrados pela postulante os fatos constitutivos do crédito (v.g. contrato, notas fiscais, pagamento e efetiva prestação de serviço sujeito à incidência), incumbia à Administração infirmá-los mediante prova de simulação, de inexistência da prestação ou de ciência da irregularidade pela tomadora, ônus do qual não se desincumbiu, limitando-se à consulta cadastral. O art. 170 do CTN exige a liquidez e a certeza do crédito, mas não erige o adquirente em garante universal do adimplemento tributário de seus fornecedores.

Reverto, pois, integralmente a glosa dos créditos relativos aos serviços tomados da FRT Star Operações de Terminais Ltda., com fundamento no art. 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430/1996 e no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

III.5. DOS SERVIÇOS DE COORDENAÇÃO DE MANOBRAS DE DESATRACAÇÃO E REATRACAÇÃO DE NAVIOS (FREEDOM SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA.)

A Recorrente questiona a manutenção da glosa relativa à nota fiscal nº 410 da empresa Freedom Serviços Marítimos Ltda., correspondente a serviços de coordenação de manobras de desatracação e reatracação do navio Federal Yoshiro em outubro de 2013.

Alega que tais serviços seriam imprescindíveis à atividade operacional do Terminal 12A, pois embarcações de grandes dimensões não seriam capazes de atracar de forma autônoma, e que o conceito de insumo não estaria restrito ao objeto social formal do contribuinte, mas se estenderia às atividades efetivamente praticadas.

Os argumentos não procedem.

A delimitação do processo produtivo do operador portuário é fundamental para a aplicação correta do conceito de insumo. O objeto social da Terminal 12A S.A., conforme o art. 2º do seu Estatuto Social, compreende: (i) a prestação de serviços de administração das operações de recepção, armazenagem, movimentação e embarque de produtos agrícolas e seus derivados; (ii) a prestação de serviços de operador portuário, consistentes na movimentação e armazenagem de mercadorias destinadas ou provenientes de transporte aquaviário; e (iii) a representação perante a CODESP em assuntos relativos ao Armazém 12A.

Em todas essas atribuições, a atividade do operador portuário circunscreve-se às operações realizadas em terra, no interior da área arrendada, não abrangendo qualquer atuação no âmbito do transporte aquaviário propriamente dito.

A coordenação de manobras de desatracação e reatracação de navios é, por definição, atividade pertencente ao segmento de transporte aquaviário e de serviços portuários de apoio à navegação. Trata-se de operação realizada na água, envolvendo a movimentação da embarcação entre o berço de atracação e o canal de navegação, atividade esta que se insere no processo de movimentação do navio, e não no processo de movimentação da carga que é o objeto das atividades do operador portuário.

É decorrência lógica que o navio precisa já estar atracado para que o operador portuário comece a exercer o seu mister, uma vez que somente após a atracação da embarcação e a abertura das escotilhas é que se inicia o processo propriamente dito de recebimento, movimentação e armazenagem de cargas que caracteriza a prestação de serviços da Terminal 12A.

A Recorrente argumenta que seria "absurda" a conclusão da DRJ de que as atividades estariam restritas ao objeto social formal, sustentando que o conceito de insumo se estenderia às atividades efetivas do contribuinte.

Aplicado o teste da subtração preconizado no REsp nº 1.221.170/PR, e é significativo que a recorrente, que tanto o invoca, dele não se sirva neste tópico, a resposta é desfavorável à pretensão. Verifica-se que a supressão do dispêndio com a manobra do navio não obsta a prestação dos serviços de movimentação e elevação de cargas pela recorrente, nem lhes retira qualidade, quantidade ou suficiência, precisamente porque a atracação da embarcação é pressuposto externo à sua prestação, a cargo de terceiro.

Tampouco socorre a recorrente a vertente da relevância, pois não há singularidade de sua atividade que lhe imponha assumir encargo alheio, nem se apontou norma legal, cláusula do contrato de arrendamento, regulamento de exploração do porto ou determinação da autoridade portuária que atribuisse ao terminal a responsabilidade pelas manobras de atracação.

Ao contrário do que pretende demonstrar a recorrente, verifica-se que o caráter episódico do dispêndio, um único navio, um único evento no trimestre, apenas reforça que não se trata de elemento estrutural da prestação, mas de gasto ocasional assumido por liberalidade ou conveniência comercial.

Não impressiona, por fim, a crítica de que a DRJ teria indevidamente restringido a análise ao objeto social. O cotejo dos dispêndios com o objeto social do contribuinte é precisamente o procedimento chancelado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.695.111/MG, invocado pela própria recorrente.

E ainda que se avance, como admite a melhor exegese, das atividades estatutárias às atividades efetivas, o resultado não se altera, pois a recorrente não demonstrou que a coordenação de manobras integre, de fato e de direito, a sua prestação — a afirmação de que “se fazia necessária” é conclusão, não prova.

Anoto que este Conselho, em julgados recentes da Terceira Seção, manteve glosas de créditos relativos a rebocadores portuários e movimentação marítima de embarcações quando não demonstrada sua inserção na prestação do próprio contribuinte, como se deu no **acórdão CARF n. 3202-002.360**, no qual se mantiveram, por maioria de votos, as glosas sobre despesas com rebocadores portuários e movimentação marítima de carga, por se tratar de dispêndios genéricos e não relacionados a etapas do processo produtivo, insuscetíveis de enquadramento nos critérios de essencialidade ou relevância fixados no REsp nº 1.221.170/PR.

Com efeito, a aferição do conceito de insumo à luz da atividade econômica efetiva do contribuinte — tal como preconizado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR — não significa que quaisquer serviços contratados em razão de conveniência operacional passam a ser insumos.

O critério da essencialidade exige que o bem ou serviço seja estrutural e inseparável do processo de prestação de serviços do contribuinte. A maneabilidade do navio até o berço de atracação não faz parte do processo produtivo do operador portuário, mas do processo de movimentação do navio, que é responsabilidade das autoridades portuárias e do próprio armador.

De fato, a realização das manobras de atracação é pressuposto fático para que o operador portuário comece suas atividades, mas esta circunstância não transforma esses serviços em insumos do processo produtivo do operador.

Inúmeros outros serviços são fática e logisticamente necessários para que o operador portuário possa exercer sua atividade – como a existência do porto organizado, a manutenção do canal de acesso, a contratação de serviços de pilotagem e praticagem pelos armadores –, mas nenhum deles integra o processo produtivo específico do operador portuário.

A linha divisória entre insumo e mera condição de possibilidade de exercício da atividade empresarial deve ser traçada com rigor, sob pena de se transformar qualquer despesa de suporte logístico em insumo creditável.

Registre-se que a exceção admitida pelo STJ e pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 para itens cuja utilização é especificamente exigida pela legislação como condição para o exercício da atividade diz respeito a exigências que recaem sobre o próprio operador portuário em sua atividade.

No caso em tela, a prestação de serviços de apoio à manobra de atracação não é exigida pela legislação como obrigação do operador portuário, mas como serviço contratado pelo armador ou pela autoridade portuária. Não se aplica, portanto, o fundamento da relevância por imposição normativa à hipótese dos autos.

Tratando-se de único documento fiscal objeto de glosa neste subtópico – nota fiscal nº 410, relativa a serviço descrito como "Coordenação de manobras de desatracação e reatracação do navio Federal Yoshio em outubro de 2013" –, e sendo esse serviço externo ao processo produtivo do operador portuário, como acima demonstrado, confirma-se a manutenção da glosa, negando-se provimento ao recurso neste ponto.

III.5. DAS DESPESAS DESCRITAS GENERICAMENTE COMO "SERVIÇO DE MANUTENÇÃO" NA PLANILHA DE DILIGÊNCIA

Neste tópico, a decisão recorrida reverteu as glosas relativas a todas as empresas cujos serviços puderam ser identificados, mantendo-as exclusivamente quanto aos itens descritos, na planilha de diligência, apenas como “serviço manutenção”.

A recorrente pretende suprir a deficiência mediante planilha anexada ao recurso, na qual detalha os serviços, que corresponderiam, em sua maioria, à contratação obrigatória de operador portuário para recebimento da carga e execução de serviços no navio, à locação de lanchas para transporte do perito de arqueação (draft survey) e ao fornecimento de mão de obra de operador de trator.

A Recorrente impugna a manutenção das glosas relativas a despesas identificadas na planilha de diligência apenas como "serviço de manutenção" ou pelo nome do navio, sem qualquer descrição adicional que permitisse qualificar os serviços prestados.

Sustenta ter apresentado, como documento em anexo ao Recurso Voluntário, nova planilha preenchida com detalhes de todos os serviços tomados, a qual demonstraria que a maioria dos itens glosados se relacionam à contratação obrigatória de operadores portuários para recebimento de carga e execução de serviços no navio. Essa argumentação não pode ser acolhida, pelos motivos a seguir detalhados.

A insurgência não prospera, por razões processuais e materiais que se somam.

Sob o prisma processual, o reconhecimento de direito creditório em sede de restituição e compensação exige comprovação por documentação hábil e idônea da natureza do dispêndio e de sua vinculação à atividade do contribuinte, pois sem a identificação do serviço não há como aferir essencialidade ou relevância — juízo que é sempre concreto, e nunca presumido. Foi exatamente essa a razão de decidir da DRJ, que se houve com equilíbrio: reverteu tudo quanto pôde ser identificado e manteve apenas o inidentificável.

A planilha ofertada com o recurso não desconstitui esse fundamento.

Primeiro porque documento unilateralmente elaborado pela parte, desacompanhado das correspondentes notas fiscais, contratos, ordens de serviço, medições ou relatórios que lastreiem as novas descrições, tem o valor de alegação, não de prova.

Segundo porque a juntada de documentos após a manifestação de inconformidade somente se admite nas hipóteses excepcionais do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972 — força maior, fato ou direito superveniente, ou contraposição a fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos —, nenhuma das quais restou sequer alegada, sendo certo que a exigência de descrição idônea acompanha o processo desde a diligência fiscal, tendo a recorrente disposto de sucessivas oportunidades para produzir a prova pertinente.

Sob o prisma material, ainda que se superasse a preclusão, o próprio conteúdo da planilha condenaria a pretensão. Os itens que a recorrente descreve como contratação obrigatória de operador portuário para recebimento de carga e execução de serviços no navio remetem, uma vez mais, à requisição de mão de obra portuária avulsa, atraindo as vedações e as deficiências probatórias exaustivamente examinadas no tópico antecedente, cuja fundamentação aqui se reitera.

O fornecimento de mão de obra de “operador de trator” é, pela própria denominação, cessão de trabalhadores, sujeita à mesma sorte. E a locação de lanchas para transporte do perito de arqueação, conquanto descrita como cumprimento de obrigação administrativa, não veio acompanhada da indicação de qualquer norma que imponha à recorrente — e não ao armador, ao exportador ou ao agente marítimo — o custeio desse transporte, de modo que a alegada imposição legal permanece no plano da afirmação.

O precedente da CSRF invocado por analogia (Acórdão nº 9303-01.740, relativo à indumentária imposta pela ANVISA à indústria de processamento de alimentos) apenas evidencia o contraste, pois lá havia norma sanitária específica, identificada, dirigida ao próprio contribuinte

e incidente sobre seu processo produtivo; aqui não se identificou norma, destinatário nem vínculo com a prestação. A analogia pressupõe semelhança relevante, que não se demonstrou.

O ônus da prova do direito ao crédito incumbe ao sujeito passivo que reclama o ressarcimento ou a compensação, na forma do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, e em consonância com o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999.

Nos termos do art. 15 e do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a prova documental deve ser apresentada com a manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o manifestante fazê-lo em momento processual posterior, salvo nas hipóteses excepcionadas pela lei: impossibilidade de apresentação oportuna por motivo de força maior, referência a fato ou direito superveniente, ou destinação a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

No caso dos autos, a planilha detalhada ora apresentada como Recurso Voluntário corresponde a nova produção de prova documental em fase recursal perante o CARF, sem que a Recorrente tenha demonstrado a ocorrência de qualquer das hipóteses legais que excepcionam a preclusão.

Não se trata de documento referente a fato superveniente, nem de contrarrazões a argumentos novos trazidos pela Fazenda Nacional, nem de prova cuja produção fosse impossível na fase da Manifestação de Inconformidade. A Recorrente detinha pleno conhecimento, desde a fase fiscal, de quais eram os itens glosados e de qual era a exigência probatória da autoridade fiscal para o reconhecimento dos créditos.

O pedido de diligência deferido pela DRJ antes da sessão de julgamento tinha por objetivo específico a juntada da planilha elaborada pela própria contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, durante a ação fiscal.

Essa planilha – não uma nova planilha com descrições aprimoradas elaboradas posteriormente – foi o instrumento utilizado pela DRJ para analisar as glosas. As despesas nela identificadas apenas como "SERVIÇO MANUTENÇÃO" ou pelo nome do navio representavam, portanto, a totalidade das informações que a própria contribuinte havia prestado quando interpelada durante a fiscalização, sendo a insuficiência descritiva atribuível exclusivamente à Recorrente.

A nova planilha apresentada com o Recurso Voluntário, elaborada posteriormente e com base em consulta documental não submetida às fases anteriores do processo administrativo, não pode ser aceita como prova válida no âmbito do CARF.

Admiti-la equivaleria a permitir que a contribuinte suprisse, por meio de produção extemporânea de provas, deficiência probatória que lhe era imputável desde a fase da Manifestação de Inconformidade, subvertendo o sistema preclusivo estabelecido pelo Decreto nº

70.235, de 1972, o qual visa a assegurar a estabilidade e a previsibilidade do processo administrativo fiscal.

Cumpra acrescentar que o exame da nova planilha apresentada pela Recorrente revela que a maioria dos itens cujas glosas foram mantidas se refere, segundo a própria descrição da Recorrente, a "serviços de contratação obrigatória de trabalhador/operador portuário para recebimento da carga ou execução de serviços no navio".

Ou seja, mesmo considerando hipoteticamente a admissibilidade dessa prova extemporânea – o que não se admite –, a descrição apresentada apontaria para serviços de mão de obra de trabalhadores portuários contratados por meio do OGMO ou de empresas a ele vinculadas, hipótese que, como exaustivamente demonstrado nos itens antecedentes deste voto, é objeto de vedação expressa ao creditamento nos termos do inciso I do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Adicione-se que a menção à "locação de lanchas para transporte do draft survey na atracação e no final da operação do navio", serviço que, segundo a Recorrente, se destinaria a transportar representante da Autoridade Fiscal até a embarcação para verificação do volume, embora possa apresentar alguma relação com as atividades portuárias da Recorrente, também não está lastreada em documentação suficiente, constando apenas da nova planilha apresentada em fase recursal, cujo valor probatório é inadmissível nesta fase processual.

O mesmo raciocínio se aplica ao item descrito como "fornecimento de mão de obra de operador de trator", que, por sua natureza, configura hipótese de remuneração de mão de obra, seja de pessoa física diretamente ou por meio de empresa interposta, sujeita à vedação legal.

Por todos esses fundamentos, mantém-se a glosa das despesas identificadas apenas como "serviço de manutenção" ou pelo nome do navio na planilha de diligência apresentada no processo, determinando-se a negativa de provimento ao recurso neste ponto.

IV. DISPOSITIVO

Diante de todo o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reverter as glosas dos créditos relativos aos serviços tomados da empresa FRT Star Operações de Terminais Ltda, com fundamento no art. 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430/1996, mantendo-se, quanto ao mais, o acórdão recorrido.

É como voto.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA

ACÓRDÃO 3002-004.462 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10845.724269/2014-19

DOCUMENTO VALIDADO