



<b>Processo nº</b>	10920.904394/2011-18
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-008.600 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	24 de junho de 2020
<b>Recorrente</b>	WRC OPERADORES PORTUARIOS S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

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

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

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

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

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento, nos termos do voto do relator. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10920.900368/2011-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente e Relator

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

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 3302-008.591, de 24 de junho de 2020, que lhe serve de paradigma.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão julgou improcedente a manifestação de inconformidade para manter a glosa em relação aos créditos apurados pela Recorrente a título de serviços de engenharia; serviços de manutenção e aquisição de combustíveis; despesas ao OGMO e a Administração do Porto de São Francisco do Sul; aluguéis de equipamentos; devoluções de vendas; despesas com frete; despesas com bens do REPORTO.

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

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão nº 3302-008.591, de 24 de junho de 2020, paradigma desta decisão.

### **I - Admissibilidade**

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

### **II - Mérito**

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

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre

valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

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

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

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

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

#### EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTITUTIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas

com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

#### ACÓRDÃO

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

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

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

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

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

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

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

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

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

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida.

Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

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

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

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

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

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

#### V Encaminhamentos

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

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

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
  - a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
  - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
  - b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
  - b.2) “por imposição legal”.

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

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

(item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (**questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo**) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

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

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

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

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

## II.1 – Serviços de engenharia

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

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

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

com a segurança e eficiência necessárias, afastando a clientela e perdendo receita.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Daí, resta evidente, frise-se novamente, que não se pretendeu abranger no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e*

*imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços.*

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

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

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

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

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

*Com efeito, embora a contribuinte, em sede de manifestação de inconformidade, tenha alegado que referidos serviços se enquadram no conceito de insumos, fato é que, não há nos autos provas de que os dispêndios não tenham resultado em aumento da vida útil dos bens e instalações (objeto de manutenção/reparo), prevista no ato de aquisição do respectivo bem e instalação, superior a um ano. Sem tais*

*comprovações, torna-se impossível avaliar se os gastos incorridos com serviços de terraplenagem, drenagem e pavimentação podem ou não se enquadrar no conceito de insumos e assim, permitir a interessada creditar-se das contribuições ao PIS e/ou COFINS. Pelo que há que se manter as glosas em comento.*

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

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

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

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

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

Ademais, o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC<sup>1</sup>). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretenso direito, o indeferido do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

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

**VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.** A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. **PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA.** Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carregar aos autos os elementos

<sup>1</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

*probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)” (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)*

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

*No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil”. (original não destacado)<sup>2</sup>*

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

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

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

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

No que tange aos serviços contratos por intermédio do OGMO, por se tratar de pagamento de mão-de-obra feitos à pessoa física, em que pese os argumentos trazidos aos autos pela defesa, a teor do que disciplina o

---

<sup>2</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

art. 3º, §2º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é expressamente vedado o creditamento de PIS e COFINS sobre aquisição de tais serviços:

*Art.3º (...)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

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

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

A Solução de Consulta Cosit nº 185, de 28 de julho de 2015, assim se pronunciou:

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

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

*Dispositivos Legais: Lei nº 12.315. de 2013. art. 32. 33. 34. 39 e 40 ; Lei nº 10.637. de 2002. art. 3\*. caput Q, e § 2\* I: IN SRF nº 247. de 2002. art. 6º I. "b" "b.2" § 5º a "b"*

Em relação as tarifas pagas à administração do Porto de São Francisco do Sul, entendo também que a glosa deve ser mantida, considerando que as despesas com tarifa para utilização do porto não estão diretamente relacionados à prestação de serviços inerentes a operações de terminais de carga e de containers.

#### **II.4 – Despesas com aluguéis de equipamentos**

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

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

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

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

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

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

A DRJ assim se pronunciou sobre o tema:

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

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

Neste ponto, restou definitiva a decisão combatida.

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

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

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

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

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

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

*Posto isto, inicialmente importa esclarecer que as subvenções governamentais tem suporte na Lei nº 4.320, de 1964, que considera subvenções econômicas as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas e transferências de capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços (art. 12 § 3º e 6º da referida lei).*

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

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

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

*Pois bem, de acordo com o § 1º, art. 15 da Lei 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 escorreito o procedimento adotado pela fiscalização.*

## **II.7. Lançamento das glosas e utilização dos créditos**

A DRJ assim se pronunciou sobre o tema:

*Ocorre que da análise do Cálculo de Encargos de Depreciação elaborado pela fiscalização, cópia abaixo colacionada, tem-se que os bens reclamados, embora adquiridos em 2008, seus encargos de depreciação começaram a ser creditado apenas em 2009, fato este não questionado pela interessada; por tal razão, em que pesce as alegações da defesa trazidas aos autos, objeto da presente análise, considerando-se que o presente Despacho Decisório abrange somente o 1º trimestre de 2006, referidos argumentos não serão analisados neste processo.*

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

Neste ponto, restou definitiva a decisão combatida.

#### **IV – Conclusão**

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

É como voto.

#### **Conclusão**

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer de parte do recurso, negando provimento na parte conhecida.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho