



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.904228/2019-41
ACÓRDÃO	3202-004.048 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RUMO MALHA NORTE S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2018 a 30/09/2018

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR).

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra indeferimento de Pedido de Ressarcimento nº 12614.66906.141118.1.1.18-5203, no valor de R\$ 6.708.982,48, referente a créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, auferidos no 3º trimestre de 2018, pelas razões abaixo houve as seguintes glosas:

a) **Bens utilizados como insumos:**

(a.1) notas fiscais atreladas à aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições; e

(a.2) insumos não adquiridos no mês com fundamento no art. 3º, §1º, I, das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03;

b) **Serviços utilizados como insumos:**

(b.1) despesas documentadas por meio de notas fiscais com chave de acesso, na medida em que referidas chaves teriam sido fornecidas de forma incompleta, o que impossibilitaria a análise dos respectivos documentos fiscais;

(b.2) despesas reembolsadas à empresa Rumo Malha Sul S.A. em razão da contratação de serviços de monitoramento de cargas por terem sido documentadas por notas de débito (e não por notas fiscais/faturas); e

(b.3) despesas incorridas a título de compartilhamento de infraestrutura, por não estarem documentadas por nota fiscal ou fatura de serviços e por falta de apresentação da documentação comprobatória;

c) Créditos relativos às **despesas de energia elétrica e térmica**: foram glosados os valores incorridos para o pagamento da contribuição de iluminação pública ("CIP") sob o fundamento de que esta não integraria o custo de aquisição de energia;

d) Créditos sobre **despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos**: foram glosadas as despesas documentadas em notas de débito, por, supostamente, não configurarem documentos hábeis para registrar receitas de prestação de serviços para outras empresas do mesmo grupo, bem como as despesas sem suporte em contratos;

e) Créditos relativos aos **bens do ativo imobilizado**: foram glosadas as despesas de aquisição e depreciação em razão da ausência de apresentação das notas fiscais de entrada ou de outros documentos comprobatórios relativos à construção ou aquisição; e

f) **Outras operações** com direito a crédito: correspondentes à utilização de trechos de malhas ferroviárias administradas por outras concessionárias de ferrovias, foram glosadas as despesas por estarem documentadas por meio de notas de débito – que, mais uma vez na visão do Fisco, não seriam documentos hábeis a registrar a prestação de serviços e – por não terem suporte em outros documentos comprobatórios.

Em sede de manifestação de inconformidade, a 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (“DRJ/RPO”), através do acórdão nº 145.879 converteu o julgamento em diligência, para que fosse examinada a totalidade dos documentos apresentados para fins dos parâmetros de rateio de despesas. (e-fls. 1.064/1.075)

Em sede de trabalhos diligenciais, através da Informação EADC1/DRF/GOI nº 116/2020, de 02.12.2020, houve a aceitação de parte dos créditos de PIS apurados, mas foram mantidas a maior parte das glosas. (fls. 9.424/9.448)

Houve a designação de nova diligência fiscal, que através da Informação EADC1/DRF/GOI Nº 3459/2023, de 31.05.2023, reconheceu-se em parte os créditos objeto do pedido de ressarcimento: (e-fls. 9.720/9.732)

Quadro XV – Saldo de Créditos Passíveis de ressarcimento/compensação – 3º tri 2018

2018	Crédito PIS 1,65% - Mercado Interno	Aproveitamento de Ofício (valores descontados)	Saldo Crédito Reconhecido	Parcela Utilizada por Dedução	Créditos Passíveis de Ressarcimento
Julho	R\$ 2.686.559,59	R\$ 8.126,97	R\$ 2.678.432,62	0,00	R\$ 2.678.432,62
Agosto	R\$ 2.584.773,80	R\$ 0,00	R\$ 2.584.773,80	1.121.345,56	R\$ 1.463.428,24
Setembro	R\$ 2.482.711,01	R\$ 5.002,85	R\$ 2.477.708,16	0,00	R\$ 2.477.708,16
Total 3º Trimestre	R\$ 7.754.044,40	R\$ 13.129,82	R\$ 7.740.914,58	R\$ 1.121.345,56	R\$ 6.619.569,02

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada procedente em parte, pela 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 08, para reconhecer a maior parte do crédito pleiteado- R\$ 6.621.742,84 (reconhecido) dos R\$ 6.708.982,48 originalmente pleiteados, através do acórdão 108-041.658, assim ementado: (e-fls. 9.788/9.828)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2018 a 30/09/2018

TRANSPORTE DE EMPREGADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A despesa referente a transporte da mão de obra empregada na produção de bens para venda ou na prestação de serviço pode gerar direito a crédito a ser descontado na apuração da contribuição devida segundo a modalidade não cumulativa.

DIREITO CREDITÓRIO. RECONHECIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS NA MANIFESTAÇÃO.

Deve ser reconhecido o direito creditório que, embora negado no despacho decisório, foi posteriormente comprovado por meio de documentos apresentados junto com a manifestação de inconformidade.

RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS. CRITÉRIOS.

Entre as condições para que seja aceito o rateio de custos e despesas está o estabelecimento prévio de critérios razoáveis e objetivos, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes.

COSIP. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento da Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública não dá direito a desconto de créditos na apuração da Cofins devida segundo a modalidade não cumulativa.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

De forma muito didática, informa a recorrente que foram mantidas as seguintes glosas:

- (i) Créditos sobre bens utilizados como insumos que foram apropriados de forma extemporânea;
- (ii) Créditos sobre serviços utilizados como insumos, apenas em relação aos reembolsos de despesas efetuados pela Recorrente à Rumo Malha Sul S.A. em razão da contratação de serviços de monitoramento de cargas – “Rateio Autotrac”;
- (iii) Créditos decorrentes de despesas com o pagamento da Contribuição de Iluminação Pública (“CIP”);
- (iv) Créditos sobre aluguéis de máquinas e equipamentos, apenas em relação aos pagamentos efetuados à Cargill Agrícola S.A.;
- (v) Créditos extemporâneos sobre ativo imobilizado.

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pela homologação integral do crédito vindicado.

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a inexistência da arguição de preliminares, passo a análise do mérito.

I- DO MÉRITO**1- Do conceito de insumo**

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e

serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “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”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"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." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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." Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques."

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

1.2- DAS GLOSAS

Segundo a fiscalização, com base na descrição da mercadoria adquirida, excluiu-se diversas aquisições da base de cálculo do crédito, por entender a Fiscalização que não correspondem ao conceito de insumo. Tratam-se das seguintes glosas:

(i) Créditos sobre bens utilizados como insumos que foram apropriados de forma extemporânea

Houve a glosa de créditos decorrentes da aquisição de insumos que não foram adquiridos no mês.

Neste ponto, alega a recorrente que há disposição legal expressa assegurando o direito de aproveitamento de crédito em momento posterior àquele em que incorrida a despesa, sem nenhuma restrição a não ser a decadencial.

Registra o julgador de piso, que nos termos do § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, há expressa previsão que o crédito de PIS/Pasep não aproveitado em um mês pode sê-lo nos meses subsequentes.

Entretanto, salienta que esse dispositivo utiliza apenas a expressão o crédito não aproveitado em determinado mês, e não quanto a apropriação do crédito, sendo que, a apuração do crédito deve se dar mediante a aplicação da alíquota sobre o valor dos bens e serviços adquiridos no mês.

Para uso em períodos subsequentes, o crédito precisaria, primeiro, ter sido apurado e, segundo, não ter sido aproveitado no mês de competência.

Entretanto, não foi aconteceu no presente caso, já que no presente caso não se tratam de créditos que a contribuinte já possuía e que não foram até então aproveitados, mas de créditos de períodos anteriores, não apurados, que apenas no 3º trimestre de 2018, ela tentou apropriar-se deles.

Todavia, não existe previsão legal para a contribuinte assim proceder como explica o julgador de piso:

Entretanto, as orientações da RFB, com bem ressaltou o auditor-fiscal na Informação EADC1/DRF/GOI nº 116/2020, citando a versão 1.31 do Guia Prático da EFD-Contribuições, também não dão suporte ao procedimento da contribuinte, pois o Registro 1101 somente poderia ser utilizado para a informação detalhada de créditos extemporâneos para os casos em que o período de apuração a que dissesse respeito a operação já tivesse a escrituração transmitida e não pudesse ser mais objeto de alteração, por ter expirado o prazo de retificação até então vigente na redação original da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012 (até o término do ano calendário seguinte ao que se refere a escrituração original). A partir da Instrução Normativa nº 1.387, de 21 de agosto de 2013, que permitiu a escrituração e transmissão de arquivo retificador para a EFD-Contribuições

dentro do prazo decadencial, ou seja, em até cinco anos a contar do período de apuração, a permissão para utilizar o Registro 1101 para informação de créditos extemporâneos deixou de ter fundamento, uma vez que não havia mais hipótese que impedisse a retificação.

Observe-se que, apesar de a versão citada pelo auditor-fiscal ser a 1.31, esse entendimento já estava estabelecido na versão 1.28, citada pela manifestante, da qual se transcreve o trecho abaixo:

INFORMAÇÃO IMPORTANTE – OPERAÇÕES EXTEMPORÂNEAS:

Tendo em vista a possibilidade da pessoa jurídica de proceder à retificação da escrituração em até cinco anos, a partir da vigência da IN RFB nº 1.387/2013, a inclusão de novas operações representativas de créditos ou de contribuições, ainda não incluídos em escrituração digital já transmitida, deve ser formalizada mediante a retificação do arquivo digital do período de apuração a que se referem às citadas operações.

Neste sentido, a partir do período de apuração referente a agosto de 2013, a apuração e escrituração de créditos vinculados a serviços contratados ou a produtos adquiridos com direito a crédito, referentes a períodos anteriores, serão prestadas em arquivo retificador, nos registros A100 (serviços) e/ou C100 (bens para revenda e insumos adquiridos), por exemplo, do período de competência a que se referem, e não mais, nos antigos registros de créditos extemporâneos 1101/1102 (PIS/Pasep) e 1501/1502 (Cofins), ou de contribuições extemporâneas 1200/1210/1220 (PIS/Pasep) e 1600/1610/1620 (Cofins).

Neste ponto, alega a recorrente a existência de alteração de critério jurídico para glosa. Mas com a devida vênia, tal alegação é equivocada.

Pelo menos, não é o que se extrai da fiscalização e muito menos do acórdão recorrido. Pois, muito bem explica fiscalização, em consonância com o julgador de piso, que a inclusão de novas operações representativas de créditos ou de contribuições, ainda não incluídos em escrituração digital já transmitida, devem ser formalizadas mediante a retificação do arquivo digital do período de apuração a que se referem às citadas operações. Não há alteração de critério jurídico.

Ressalta o julgador de piso que a legislação reporta-se, para fins de determinação do crédito, ao mês de aquisição do bem ou serviço ou mês em que a despesa for incorrida, e, caso o crédito não seja aproveitado no próprio mês de sua apuração, poderá sê-lo nos seguintes.

Assim, desde que os créditos sejam corretamente apurados e informados, não precisariam ser descontados no próprio mês de sua apuração.

Daí, haveria a ordem lógica a ser respeitada: primeiro se apura o crédito dentro do mês de origem (fato gerador do crédito), com base nos critérios de rateio da época, para depois aproveitar eventual saldo nos meses subsequentes.

A norma não fala que determinada nota fiscal (base de cálculo) poderá ser aproveitada nos meses subsequentes, mas dos créditos, evidentemente, o seu saldo restante após sua dedução dos débitos (interpretação sistemática – refere-se a saldo de créditos).

Assim, a norma do § 4º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, não pode ser invocada pela contribuinte, uma vez que não devem caber dúvidas quanto ao seu alcance.

Como dito, tal disposição trata de crédito excedente de um determinado mês, após o desconto com os débitos do mesmo período, ou seja, refere-se a valores devidamente informados nos DACON próprios e não aproveitados, por serem superiores ao débito apurado. Logo, tal disposição não significa autorização para que se aproveite direitos de períodos anteriores indistintamente, somente com observância do prazo de 5 anos, como depreende-se ser o entendimento da ora recorrente.

Alinho-me ao entendimento da fiscalização.

Primeiro, de certo, se houvesse crédito a ser aproveitado, assim poderia sê-lo, pois o crédito pode ser aproveitado posteriormente, mas é necessário que se faça o pedido dentro do trimestre cujos períodos foram consumidos os insumos e adquiridas as mercadorias que possam dar direito ao crédito. Não é da forma que entende a Recorrente.

Pois como é sabido, no regime da não-cumulatividade, o ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos.

Isto porque em atenção ao § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a apuração e a demonstração dos créditos oriundos da não-cumulatividade deve obedecer ao regime da competência, de forma que a análise da existência e da natureza do direito creditório esteja confinada no período de apuração correspondente.

Dessa forma, o momento em que o contribuinte pode utilizar o crédito para desconto da contribuição devida ou para pedido de ressarcimento ou restituição ou declaração de compensação deve ser entendido como a data de aquisição, quando ocorre a transmissão do direito de propriedade dos bens ou a contratação do serviço prestado. Assim, considera-se a data de emissão dos documentos fiscais como sendo a data de aquisição do bem ou serviço de que trata a legislação de regência.

E uma vez apurado e demonstrado o direito creditório, e não aproveitado em determinado mês, a legislação das contribuições admite o “creditamento extemporâneo” nos dizeres do § 4º do art. 3º dos diplomas legais mencionados.

Todavia, não é correto afirmar que as despesas e gastos ocorridos em outros períodos possam ser trazidos para compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores, mas na verdade, que créditos já oportunamente apurados e não descontados da contribuição devida no correspondente mês de apuração, possam ser aproveitados nas contribuições devidas nos meses subsequentes.

Assim, reforçando o que foi dito anteriormente, resta muito claro que os contribuintes até podem utilizar os créditos de forma extemporânea (ou seja, em outro momento posterior que não seja o da apuração), mas, consoante se verifica na legislação, esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências, o que não ocorreu no presente caso, por isso, mantenho hígidas as glosas.

(ii) Créditos sobre serviços utilizados como insumos, apenas em relação aos reembolsos de despesas efetuados pela Recorrente à Rumo Malha Sul S.A. em razão da contratação de serviços de monitoramento de cargas – “Rateio Autotrac”

O acórdão recorrido explica que auditor-fiscal glosou créditos referentes a reembolso de despesas efetuados à Rumo Malha Sul S.A., cuja descrição era “Rateio Autotrac”, porque o documento hábil/idôneo para fundamentar o rateio de despesas ou custos entre várias empresas do mesmo grupo seria a nota fiscal ou fatura do serviço e não notas de débito.

A recorrente, originalmente, alega que não se tratava de prestação de serviços da Rumo Malha Sul S.A., e os créditos das despesas rateadas foram apurados apenas sobre a parcela do serviço que lhe foi prestado pela Autotrac Comércio Telecomunicações S.A., sendo que as notas de débito foram emitidas justamente para documentar o pagamento de uma empresa em nome de outra.

Em sede da diligência efetuada, o auditor-fiscal entendeu por manter a glosa dos valores referentes às despesas rateadas porque não haveria um documento firmado entre a Rumo Malha Norte S.A. e a Rumo Malha Sul S.A. em que estivessem previstos os critérios previamente ajustados para o rateio.

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente acusa a fiscalização de alterar critério jurídico para manutenção da glosa ao afirmar que as mesmas foram mantidas não mais porque as notas de débito não poderiam ser utilizadas para fundamentar as despesas rateadas, mas porque não teria havido a formalização prévia dos critérios ajustados para o rateio da despesa.

Entretanto, não é que se extrai do bom trabalho da fiscalização.

Dos trabalhos de diligência fiscal, extrai-se que as partilhas/direitos de passagem foram glosados por não serem suportados por nota fiscal ou fatura de serviços, bem como por falta de apresentação de documentação comprobatória.

A exigência de documentação comprobatória adicional pela fiscalização- contratos hábeis a demonstrar os critérios de rateio, entendo que não pode ser interpretada como alteração

de critério jurídico, mas como proteção ao direito à ampla defesa e ao contraditório no contencioso administrativo tributário, onde, em homenagem à ampla defesa, tentou a fiscalização dar todas as oportunidades admitidas em direito para que a recorrente pudesse se defender da exação tributária.

Aliás, foi oportunizado à recorrente apresentar contratos e outros documentos que ela entendesse necessário a dar suporte ao direito creditório pleiteado- o Contrato Operacional Específico firmado com a Malha Paulista prevendo os critérios para partilha de receita. De fato, não há alteração de critério jurídico, e por isso, mantenho hígidas as glosas.

(iii) Créditos decorrentes de despesas com o pagamento da Contribuição de Iluminação Pública (“CIP”)

Aqui o tema não merece maiores discussões, por isso voto por manter as glosas ante o teor da Súmula CARF nº 224: Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

(iv) Créditos sobre aluguéis de máquinas e equipamentos, apenas em relação aos pagamentos efetuados à Cargill Agrícola S.A.

Neste ponto, houve glosa de créditos decorrentes de locação de máquinas e equipamentos porque a contribuinte não teria apresentado documentação comprobatória de algumas das despesas.

Na manifestação de inconformidade, a contribuinte apresentou documentação comprobatória complementar para as despesas de locação.

Em sede de diligência fiscal, o auditor-fiscal analisou e acatou os documentos apresentados, mantendo a glosa relativa apenas aos pagamentos efetuados à Cargill Agrícola S.A., uma vez que a contribuinte não teria apresentado termo aditivo ao contrato de locação firmado com aquela empresa, não havendo, portanto, comprovação de que os pagamentos efetuados de fato se refeririam a despesas de locação de máquinas e equipamentos.

Daí, a contribuinte apresentou Termo de Quitação firmado pela Cargill Agrícola S.A., que comprova o pagamento de todos os valores devidos no âmbito do contrato de locação de vagões.

O contrato de locação de vagões com a Cargill Agrícola S.A. apresentado pela contribuinte é o de nº COM.042/04.FN, juntado às fls. 761/767, cuja segunda cláusula assim dispõe:

II - DA VIGÊNCIA

2.1. O presente contrato vigorará por um período de 10 anos, contados a partir do dia 01 de fevereiro de 2005 até 31 de dezembro de 2015, podendo ser renovado desde que haja formalização via Termo Aditivo.

Como bem observou o auditor-fiscal, o contrato tinha vencimento em 31/12/2015, e somente poderia ser renovado com formalização via Termo Aditivo.

A contribuinte não apresentou aditivo a esse contrato. Na ocasião, ela reconheceu expressamente que ele não havia sido firmado e que não foi tempestivamente aditado (fl. 9.519).

A consequência foi a glosa dos créditos relativos aos pagamentos efetuados à Cargill, pois não era possível comprovar que eles realmente se refeririam a despesas com locações.

A contribuinte apresentou o Termo de Acordo e Quitação de fls. 7542/7545-COM.042/04.FN, afirmando não tenha sido formalmente prorrogado, ele ainda estaria vigente.

Entretanto, do citado Termo de Acordo e Quitação diz respeito a pagamentos efetuados entre 27/11/2012 a 31/12/2018 referentes à locação de 24 vagões do tipo HFE, enquanto o objeto do contrato COM.042/04.FN era a locação de 80 vagões do tipo HFT.

Sendo assim, por ausência de provas que os pagamentos efetuados, de fato, se referem à despesas de locação de máquinas e equipamentos, mantenho as glosas, com relação ao contrato com a Cargill S/A.

(v) Créditos extemporâneos sobre ativo imobilizado referente à notas fiscais com registro superior a 48 meses

No que se refere às glosas sobre a maior parte dos créditos sobre bens do ativo imobilizado, houve a reversão das glosas.

Todavia, aqui pugna a recorrente pela reversão das glosas referente aos créditos extemporâneos sobre ativo imobilizado referente à notas fiscais com registro superior a 48 meses, ou seja, cuja apropriação de créditos teria se dado após o prazo de quatro anos previsto na legislação.

Reitero que entendo não ser correto afirmar que as despesas e gastos ocorridos em outros períodos possam ser trazidos para compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores, mas na verdade, que créditos já oportunamente apurados e não descontados da contribuição devida no correspondente mês de apuração, possam ser aproveitados nas contribuições devidas nos meses subsequentes.

A norma não fala que determinada nota fiscal (base de cálculo) poderá ser aproveitada nos meses subsequentes, mas dos créditos, evidentemente, o seu saldo restante após sua dedução dos débitos (interpretação sistemática – refere-se a saldo de créditos).

Assim, a norma do § 4º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, não pode ser invocada pela contribuinte, uma vez que não devem caber dúvidas quanto ao seu alcance.

Assim, reforçando o que foi dito anteriormente, resta muito claro que os contribuintes até podem utilizar os créditos de forma extemporânea (ou seja, em outro momento posterior que não seja o da apuração), mas, consoante se verifica na legislação, esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências, o que não ocorreu no presente caso, por isso, mantenho híidas as glosas.

Aqui retomo as razões já postas no item (i) deste Voto, para negar provimento à reversão das respectivas glosas, pois no meu entender, os créditos extemporâneos, que embora possam ser aproveitados posteriormente, no que diz respeito ao seu cálculo e apropriação deveriam ter ocorrido no mês da aquisição, o que não ocorreu no presente caso.

Ante todo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima