



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.722771/2015-42  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-007.859 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2019  
**Recorrentes** FERROVIA CENTRO ATLÂNTICA S/A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 30/06/2008

INSUMOS. CRÉDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE. PIS/COFINS.

Somente serão considerados como insumos para apropriação de créditos próprios do sistema não-cumulativo do PIS/COFINS os custos dos serviços e bens que forem utilizados

direta ou indiretamente pelo contribuinte na produção/fabricação de produtos/serviços; forem indispensáveis para a formação do produto/serviço final e forem relacionados ao objeto social do contribuinte.

AUSÊNCIA DE PROVAS DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO. COMPENSAÇÃO INDEFERIDA.

Na ausência de provas, a simples retificação do Dacon não é suficiente para conferir certeza ao crédito indicado na declaração de compensação.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DACON. REVISÃO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

Encontra-se hoje pacificado neste Conselho o entendimento de que as regras de limitação temporal para a efetivação do lançamento tributário (Art. 150, par. 4o e Art. 173, ambos do CTN), não se aplicam à análise fazendária a respeito da liquidez e certeza do crédito tributário pretendido em pedido de restituição/compensação pelo contribuinte.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

Sendo a diligência mero meio de verificações relativas à base de cálculo de créditos utilizados em declaração de compensação, não há que se falar em decadência em razão de modificação de lançamento.

ÔNUS DA PROVA.

Nos processos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em não conhecer do recurso de ofício. Prejudicado pela nulidade da decisão da DRJ. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para anular a decisão da DRJ, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinθο Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Marcio Robson Costa (suplente convocado para eventuais substituições) e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente)

## **Relatório**

Por bem retratar os fatos até o presente momento, reproduz-se o relatório da do acórdão da DRJ de Belo Horizonte, nº 02-78.128, da 1ª Turma de Julgamento, em sessão de 20 de fevereiro de 2018:

Foram lavrados contra a contribuinte acima identificada os presentes Autos de Infração, relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 02 a 06) e à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 07 a 12), correspondentes aos períodos de apuração de janeiro a outubro de 2012, nos montantes respectivos de R\$ 130.400.109,90 e R\$ 28.310.551,49, incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora.

Os dispositivos legais infringidos constam na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” dos referidos Autos de Infração.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 15 a 21, a fiscalização esclarece que o objeto da fiscalização, determinada pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Diligência nº 06.1.01.00-2014-01377-0, foi analisar os pedidos de ressarcimento ali relacionados.

De acordo com o TVF, a fiscalização, ao analisar as alterações promovidas nas bases de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, identificou que houve débitos no período analisado, motivo pelo qual foi emitido o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 06.1.01.00-2015-00284-5, para lançamento dos créditos tributários apurados.

Ainda segundo o TVF, o lançamento se deu em decorrência de:

1) Das glosas por não apresentação dos cálculos de depreciação: a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar planilha analítica das contas contábeis relativas aos créditos tomados sobre o ativo permanente, mas a interessada

solicitou prorrogação de prazo concedido, não apresentando os dados no prazo estipulado.

2) Da apuração dos créditos concedidos: no que tange aos créditos apurados pela contribuinte, a fiscalização apurou inúmeras divergências entre os dados apresentados e a sua contabilidade registrada, de forma que optou pela apuração dos créditos com base nas notas fiscais de entrada, colhidas através do sistema SPED.

3) Das glosas dos itens não pertencentes ao processo produtivo: na análise das notas fiscais de entrada, a fiscalização identificou e glosou os créditos relativos a vários itens que considerou que não se enquadravam na legislação especificada, tais como: desengraxante para mãos, eletrodos para soldas, recarga de extintores, pano de limpeza, estopa, tintas, vernizes, manutenção de software, etc.

4) Das glosas referentes aos materiais não ativados: também a partir das notas fiscais de entrada, a fiscalização glosou os créditos relativos a peças e equipamentos com vida útil superior a um ano, em função de não terem sido devidamente incorporados ao ativo permanente da empresa e calculado a sua respectiva depreciação e amortização.

5) Da apuração dos débitos: na apuração dos débitos, a fiscalização adotou os valores das receitas de vendas de bens e serviços informados mensalmente no Dacon, juntamente com a planilha apresentada pela contribuinte, especificando as receitas tributadas.

Em 28/04/2015, a contribuinte tomou ciência dos autos de infração (ciência pessoal, às fls. 14 e 21) e, em 27/05/2015, foi protocolizada a impugnação às fls. 97 a 124, contendo, em síntese, os elementos que se seguem, na forma como foram apresentados.

#### PRELIMINARMENTE

#### DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR FALTA DE EXAURIMENTO DO PODER-DEVER INERENTE AO LANÇAMENTO E PRETERIÇÃO DO DIREITO À AMPLA DEFESA

Aduz a reclamante que o auto de infração padece de nulidade, tanto por falta de motivo e motivação do ato administrativo, quanto por afrontar o direito à ampla defesa.

Segundo a defesa, o lançamento promoveu a glosa de determinados créditos, sem tecer considerações acerca dos demais créditos declarados no Dacon, desconsiderando valores de créditos fiscais legitimamente apropriados, sem a análise de sua materialidade ou a subsunção aos ditames do art. 3º, II, III, IV e V, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse sentido, entende a contribuinte que o lançamento fiscal não cumpriu os pressupostos intrínsecos do art. 142 do CTN.

Segue discorrendo sobre a necessidade de descrição e motivação do ato administrativo, citando julgados e doutrina sobre o tema.

No que tange à alegação de ofensa à ampla defesa, alega que é acarretada pela falta de motivação ou delimitação da matéria tributável, que também se verifica

em razão de indevida inversão de ônus probatório, que se deu em relação às glosas dos créditos do ativo imobilizado.

Sobre essas glosas, argumenta que é atribuição do Fisco demonstrar a ilegalidade dos créditos, em vez de balizar o lançamento em omissão do sujeito passivo, já que poderia ter aferido os créditos com base em outros elementos, tanto é que foi capaz de classificar como do ativo diversos bens reputados pela interessada como insumos. Alega, ainda, que houve nítida preterição de garantias inerentes ao devido processo legal, no que diz respeito ao direito de a empresa apresentar provas durante o procedimento fiscal, ao não conceder prazo hábil à fiscalizada, a despeito de seu pedido expresso.

Pelos motivos aventados, conclui que o auto merece ser anulado integralmente ou, ao menos, na parcela que decorre da glosa dos créditos não detalhados pelo Fisco, quais sejam: serviços utilizados como insumos (direito de passagem e tráfego mútuo), arrendamento, energia elétrica e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

## DO DIREITO

### DA ILEGITIMIDADE DA GLOSA RELACIONADA A BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Primeiramente, considera que a fiscalização parte de errônea compreensão do conceito de insumo, o que a leva a incorrer em erro, ao reputar diversos itens como não pertencentes ao processo produtivo da empresa.

Do exame dos itens glosados, depreende que o Fisco adotou critério atrelado aos requisitos de desgaste, dano e perda de propriedades físicas e químicas, para qualificá-los como insumos, o que considera não aplicáveis à sistemática do PIS/Cofins.

Segue discorrendo sobre a sistemática da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, a partir da sua introdução ao ordenamento jurídico, para chegar ao conceito de insumos, segundo o qual os custos necessários e inerentes à geração de receita estariam abrangidos.

Aduz que os bens glosados são utilizados na manutenção de diversos equipamentos rodantes, sem os quais os serviços de transporte ferroviário seria descontinuado, citando exemplos relacionados, bem como a Solução de Divergência Cosit nº 35/2008.

No que tange aos itens glosados sob o fundamento de que deveriam ser incorporados ao ativo imobilizado da empresa (art. 301, §§ 1º e 2º do RIR), defende que a referida norma não guarda relação de pertinência com a apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins, mas é atinente unicamente à apuração do Imposto de Renda, de forma que a informação de que o bem teria vida útil superior a um ano não o desqualifica como insumo.

Argumenta que, no caso concreto, os itens glosados se destinam a manutenção das locomotivas e vagões, e não a uma reforma necessária à continuidade da existência e operação do ativo, o que se verifica pelas quantidades adquiridas desses itens, que espelha uma frequência de substituição de parte e peças inferior a um ano, o que é incompatível com a ativação dos mesmos. Complementa que, ademais, para glosar os créditos, o Fisco considerou o

montante global do documento fiscal de entrada desses itens, pois, quando os referidos produtos foram adquiridos isoladamente, não houve a glosa.

Por fim, considera que, se reputados os itens em alusão como pertencentes ao ativo imobilizado, faz jus ao crédito previsto no inciso IV do art. 3º das Leis nºs

10.637/2002 e 10.833/2003. Defende que não poderia a autoridade fiscal ter deixado de lhe assegurar o referido crédito, uma vez que reconheceu a natureza de determinado item como ativo, dada a natureza não facultativa da sistemática não-cumulativa.

Destaca que optou, no exercício em questão, pela apropriação dos créditos do ativo imobilizado segundo a sistemática do art.1º, XII, da Lei nº 11.774/2004.

#### DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS NO TOCANTE A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Primeiramente, a impugnante reclama que não lhe foi concedido tempo hábil para proceder ao levantamento dos elementos comprobatórios do crédito, a par dos já apresentados ao Fisco.

Contesta a obrigação de ter que apresentar os próprios documentos fiscais relativos às aquisições incorporadas ao ativo imobilizado, sob o argumento de que a Nota Fiscal, isoladamente considerada, não é capaz de conferir a um bem a qualificação de ativo imobilizado, já que este é formado também a partir de construções e reformas e por máquinas e equipamentos adquiridos antes da vigência da Lei nº 11.774/2004, sendo definido por requisitos próprios.

Sustenta que a ausência de demonstração analítica da conta do ativo imobilizado poderia ser suprida pelos controles extra contábeis extraídos do sistema mantido pela empresa.

Explica que adquiriu uma gama de produtos, destinados para construção de ativos imobilizados, para colocá-los em funcionamento ou aprimorá-los, bem como produtos destinados a aumento da vida útil ou produtividade de seus equipamentos. Segundo a defesa, os custos desses produtos são vinculados a "projetos", durante sua execução, e posteriormente, após a execução, acrescidos na conta contábil do ativo mobilizado, de onde derivam os encargos de depreciação e amortização. Nesse sentido, apresenta demonstrativo por amostragem, de cujos documentos se pode extrair o valor de custo de cada item, o número das Notas Fiscais, seu fornecedor, data de emissão, entre outras informações, inclusive as respectivas notas fiscais. Apresenta ainda planilha com o montante dos créditos de ativo imobilizado que resultou nos encargos de depreciação e amortização.

Salienta que os dados contidos nos demonstrativos ligados aos respectivos documentos fiscais, com os controles extra contábeis que justificaram a adição nas contas do ativo imobilizado, a serem trazidos aos autos dentro do prazo do art. 38 da Lei nº 9784/1999 e que poderão ser examinados por ocasião da perícia requerida, podem fazer prova a seu favor, uma vez que seus registros contábeis não foram contestados pela fiscalização.

#### DO PEDIDO DE PROVA PERICIAL

A impugnante requer a produção de prova pericial, para provar as alegações contidas no seu recurso, indicando os respectivos assistentes técnicos.

Apresenta diversos quesitos, no sentido de caracterizar diversos itens como insumos ou a sua essencialidade na sua prestação de serviços, bem como quesitos relativos à vida útil de determinadas partes e peças que tiveram seus créditos glosados, e, por fim, quesitos no sentido de se determinar a origem dos bens do ativo imobilizado que tiveram seus créditos glosados e de se confirmar os valores dos encargos apropriados como crédito pela contribuinte.

#### DO PEDIDO

A contribuinte conclui sua impugnação, com um breve resumo dos motivos pelos quais o lançamento seria insubsistente, conforme abordado nos tópicos anteriores, e reiterando o pedido de realização de provas periciais, bem como a anulação do lançamento objeto dos autos de infração impugnados ou, ao menos, a readequação do valor do crédito tributário.

#### DA DILIGÊNCIA

Em 12/01/2016, os autos foram baixados em diligência (Resolução 02- 001.948, fls. 341 a 345) para esclarecimentos relativos aos bens glosados em função da sua não ativação e, ainda, para que fossem calculados os créditos devidos sobre a depreciação e amortização dos bens do ativo imobilizado, com base na documentação apresentada pela contribuinte.

Em atendimento à diligência solicitada, foi elaborado o "Relatório de Diligência Fiscal" de fls. 1.922 a 1.939, cujas conclusões são abaixo transcritas:

*"Considerando todo o exposto, elaboramos a "planilha 4 - cálculo dos créditos PIS e Cofins", contendo os valores apurados pela Fiscalização a título de base de cálculo e crédito.*

*Atendendo ao item "d" da solicitação "1" e ao item "b" da solicitação "2", contidos na resolução, elaboramos a "planilha 5 - apuração do PIS e Cofins" que contém, com base na apuração de créditos realizada neste trabalho, informações contidas no Sped Contribuições e DCTF apresentados pelo sujeito passivo, a revisão dos valores da "Planilha Analítica de Apuração do PIS e Cofins".*

*Resta esclarecer que o atendimento aos itens "a", "b" e "c" da solicitação "1", contidos na resolução, tornou-se prejudicado, pois, neste trabalho, o crédito referente ao item "Aquisição de bens utilizados como insumo" foi integralmente validado."*

Devidamente cientificada do resultado da diligência em 16/05/2017 (fl. 2.005), a Interessada atravessou, em 16/06/2017, novo arzoado (fls. 2.009 a 2.036), para repisar as alegações apresentadas anteriormente e, ainda, apresentar outras, conforme a seguir sintetizado:

#### PRELIMINARMENTE:

DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR FALTA DE EXAURIMENTO DO PODER-DEVER INERENTE AO LANÇAMENTO E PRETERIÇÃO DO DIREITO À AMPLA DEFESA

Aduz que o lançamento padece de nulidade tanto por falta de motivação quanto por afrontar o direito de ampla defesa da autuada, uma vez que promoveu majoração da base de cálculo dos débitos de PIS e de Cofins, em relação aos meses de janeiro a setembro de 2012, sem tecer qualquer consideração acerca dessa retificação.

Alega que o fisco desconsiderou o recolhimento do PIS (R\$ 96,26) e da Cofins (R\$ 444,23) declarados na DCTF do mês de março/2012, sem que fossem apontadas as razões para tal, deixando de observar os pressupostos do artigo 142 do CTN.

Nesse sentido, colaciona aos autos vasta doutrina a respeito do tema.

#### CARACTERIZAÇÃO DE NOVO LANÇAMENTO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO, COM ARRIMO NO ARTIGO 150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Alega que houve modificação do conteúdo do lançamento original, sobretudo quanto ao fundamento legal, ao alterar as glosas "dos itens não pertencentes ao processo produtivo e referentes aos materiais não ativados" para as de créditos relacionados a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, edificações e benfeitorias em imóveis próprios e outras operações com direito a crédito (tráfego mútuo, direito de passagem, arrendamento e concessão).

Neste sentido, defende que, diante de novo fundamento ou motivação, deve ser praticado novo ato administrativo de lançamento, e, por conseguinte, deve ser aferida a ocorrência da decadência, considerando-se a data de ciência do "Relatório de Diligência".

Assim, considera que os períodos de janeiro a abril de 2012 foram atingidos pela decadência

#### DO MÉRITO: DA ILEGITIMIDADE DA GLOSA, AINDA QUE CONSIDERADAS AS NOVAS RAZÕES DA FISCALIZAÇÃO - REGIME NÃO-CUMULATIVO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS

Neste item, a impugnante reitera suas considerações acerca do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS e da Cofins.

#### DA ILEGITIMIDADE DA GLOSA RELACIONADA A BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ITEM 1.4 E FL. 1933 DO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA

Primeiramente, sobre a tomada de crédito extemporâneo, entende que caberia ao fisco apenas verificar o prazo de decadência de cinco anos contados a partir do momento da aquisição das mercadorias e/ou serviços geradores dos créditos, citando ementa do CARF neste sentido.

Assim, acusa o fisco de exigir um formalismo excessivo, uma vez que a lei não obriga o contribuinte a promover a retificação do Dacon para que possa aproveitar os créditos extemporâneos.

A seguir, sobre as glosas por falta de enquadramento no conceito de insumo, aduz que parte da errônea compreensão desse conceito pela RFB.

Afirma que não é possível identificar, pelas planilhas elaboradas pelo fisco, os critérios utilizados para manutenção da glosa dos créditos, sobretudo porque o trabalho fiscal se ateu à análise de notas fiscais, sem detalhar a aplicação dos referidos bens e serviços em sua atividade produtiva.

Destaca que os serviços glosados consistem na manutenção de equipamentos ferroviários, via permanente e de equipamentos e instalações, os quais claramente constituem insumos para as suas atividades.

Explica a importância de tais serviços para o desenvolvimento de sua atividade, assim como dos serviços relativos ao manuseio e movimentação de cargas, manutenção de equipamentos/instalações industriais, de sinalização, de oficinas e de componentes eletro-eletrônicos, também essenciais para a preservação da infraestrutura necessária para que preste seus serviços, notadamente de transporte ferroviário e de logística.

Da mesma forma, defende o direito ao crédito relativo aos bens adquiridos, dada sua relação direta com a consecução da sua atividade-fim. Explica que trata-se de bens utilizados na manutenção de diversos equipamentos rodantes (locomotivas e vagões), sem os quais seus serviços seriam descontinuados, e cita decisão do CARF que respalda a tomada de créditos sobre gastos essenciais ao desempenho da atividade produtiva.

E, por fim, sobre as glosas por ausência de documentos fiscais de suporte, alega falta de tempo suficiente para o levantamento da documentação, acrescentando que se encontra em vias de ser apresentada, a teor do artigo 38 da Lei nº 9.784/1999.

#### DO DIREITO DE CRÉDITO SOBRE AS DESPESAS DE ALUGUEL DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E PRÉDIOS

Afirma que a glosa de parte dos créditos relativos a aluguel de máquinas e equipamentos se deu exclusivamente por falta de documentação comprobatória, a qual deixou de ser apresentada devido ao prazo insuficiente oferecido pelo fisco, e que está em vias de ser apresentada, em vista do artigo 38 da Lei nº 9.784/1999.

#### DOS CRÉDITOS APROPRIADOS NA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO ITEM 2.6 DO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA

Neste item, a contribuinte repisa os argumentos apresentados na impugnação original.

#### OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO

A impugnante contesta a glosa de créditos relativos ao tráfego mútuo e direito de passagem, por falta de previsão legal.

Discorre sobre o tráfego mútuo, concluindo que o CARF tem reconhecido o direito a esse crédito, e, sobre o direito de passagem, defende o direito ao crédito, destacando que a referida remuneração compreende também a prestação de diversos serviços vinculados à permissão para trafegar sobre os trilhos, incluindo o suporte de acompanhamento e supervisão contínua do trajeto do

comboio, direcionamento dos entrocamentos de linhas, aviso e interrupções de cruzamentos, etc.

E sobre o arrendamento, explica tratar-se de negócio firmado à época com a extinta Rede Ferroviária Federal S.A. - RFFSA e Ferrovias Bandeirantes S.A. - FERROBAN, em que lhe foi outorgado o direito de uso do complexo de bens operacionais da malha ferroviária Centro-leste e Paulista, nos estritos termos da concessão, sendo imprescindíveis para a realização do serviço público que lhe foi delegado. Nesse sentido, defende o direito aos créditos sobre o pagamento da contraprestação estabelecida entre as partes, por estar relacionado como dispêndio diretamente vinculado aos serviços prestados, citando decisão do CARF em caso que considera similar.

#### DO PEDIDO DE PROVA PERICIAL

A contribuinte novamente requer o deferimento de prova pericial, para respaldar suas alegações.

Assim, retornou o presente processo a esta DRJ, para julgamento.

É o relatório.

A decisão da qual retirou-se o relato acima transcrito, negou provimento à manifestação de inconformidade interposta pela recorrente, recebendo a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.**

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto ou no serviço prestado.

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO.**

Na não-cumulatividade do PIS e da Cofins, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no país para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.**

No regime da não-cumulatividade, a repetição/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, mediante retificação da declaração em que foram

apurados. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

#### NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TRÁFEGO MÚTUO E DIREITO DE PASSAGEM.

A apuração de créditos na sistemática não-cumulativa de apuração está condicionada à expressa permissão legal e nos seus estritos termos. Não se classificam como insumos, para fins de gerarem direito a crédito a ser descontado das contribuições apuradas de forma não-cumulativa, os gastos com tráfego mútuo e direito de passagem, por não se classificarem como bens ou serviços empregados na atividade da empresa.

#### NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO.

Não se classificam como insumos, para fins de gerarem direito a crédito a ser descontado das contribuições apuradas de forma não-cumulativa, os gastos com arrendamento, por não se classificarem como bens ou serviços empregados na atividade da empresa.

#### NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCESSÃO.

Inexiste previsão legal para utilização de créditos sobre os valores pagos por concessão e nem tampouco tais gastos se classificam como insumos, para fins de gerarem direito a crédito a ser descontado das contribuições apuradas de forma não-cumulativa, por não se classificarem como bens ou serviços empregados na atividade da empresa.

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

#### APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto ou no serviço prestado.

#### APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO.

Na não-cumulatividade do PIS e da Cofins, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no país para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

#### REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

No regime da não-cumulatividade, a repetição/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, mediante retificação da declaração em que foram

apurados. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

#### NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TRÁFEGO MÚTUO E DIREITO DE PASSAGEM.

A apuração de créditos na sistemática não-cumulativa de apuração está condicionada à expressa permissão legal e nos seus estritos termos. Não se classificam como insumos, para fins de gerarem direito a crédito a ser descontado das contribuições apuradas de forma não-cumulativa, os gastos com tráfego mútuo e direito de passagem, por não se classificarem como bens ou serviços empregados na atividade da empresa.

#### NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO.

Não se classificam como insumos, para fins de gerarem direito a crédito a ser descontado das contribuições apuradas de forma não-cumulativa, os gastos com arrendamento, por não se classificarem como bens ou serviços empregados na atividade da empresa.

#### NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCESSÃO.

Inexiste previsão legal para utilização de créditos sobre os valores pagos por concessão e nem tampouco tais gastos se classificam como insumos, para fins de gerarem direito a crédito a ser descontado das contribuições apuradas de forma não-cumulativa, por não se classificarem como bens ou serviços empregados na atividade da empresa.

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

#### AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por autoridade competente, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal e contra o qual o contribuinte pode exercer amplamente seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

#### DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE NOVO LANÇAMENTO.

O resultado da diligência, devidamente cientificado à autuada, com abertura de prazo para aditamento à impugnação apresentada, não caracteriza novo lançamento, uma vez que é perfeitamente admissível à autoridade julgadora, em respeito ao princípio da verdade material, solicitar esclarecimentos de fatos trazidos ao litígio.

#### ÔNUS DA PROVA.

As meras alegações da impugnante desprovidas de comprovação efetiva de sua materialização não são suficientes para elidir a motivação fiscal do lançamento.

#### DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

PERÍCIA. REQUISITOS.

Considera-se incabível a realização de perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com a r. decisão acima transcrita a recorrente, interpôs recurso voluntário onde repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, requerendo em preliminar a anulação do acórdão e, no mérito, o reconhecimento do direito aos créditos objeto do pedido.

Paço seguinte, os autos foram distribuídos a esse Conselheiro para relatar.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O processo encontra-se em termos, trata de matéria relacionada à competência dessa D. Turma, atende aos pressupostos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

### ***I - Do Recurso de Ofício***

Nos termos do art. 34 do Decreto-Lei 70.235/72, tendo e vista a exoneração de parte do crédito tributário apontado pela fiscalização como devido, a decisão deve ser submetida a revisão necessária.

Como podemos observar da decisão de piso a exoneração do crédito tributário deu-se em grande parte por divergência apontadas entre os valores apurados pela fiscalização e demonstrados pela recorrente no processo, relacionadas a notas fiscais e arquivos que confirmavam a existência de créditos não admitidos, referente a importação e aquisição de produtos e serviços utilizados como insumo.

Quanto às demais divergências, essas também foram objeto das diligências determinadas pela DRJ quando da análise da impugnação protocolada pela recorrente, que após extenso arrazoado concluiu pela possibilidade de apuração de créditos a descontar do valor das contribuições relativos a aquisições de insumo, gastos com aquisição de fornecimento de energia elétrica.

Os valores revertidos foram os seguintes:

|  | Jan           | Fev           | Mar           | Abr           | Mai           |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Aquisição de bens                      | 18.206.229,49 | 17.074.804,91 | 42.120.721,65 | 21.827.783,81 | 33.091.249,83 |
| Aquisição de serviços                  |               |               |               |               |               |
| Energia elétrica                       | 225.486,53    | 348.111,87    | 307.015,00    |               |               |
| Aluguéis de prédios                    | 4.735,00      | 1.150,00      | 1.176,00      | 3.500,00      | 1.200,00      |
| Aluguéis de máquinas e equipamentos    |               |               |               |               |               |
| Bens incorporados ao ativo imobilizado | 5.661.721,04  | 3.474.764,59  | 2.216.693,22  | 0,00          | 5.313.780,14  |
| Outras Operações                       |               |               |               |               |               |
| Total                                  | 24.098.172,06 | 20.898.831,37 | 44.645.605,87 | 21.831.283,81 | 38.406.229,97 |
| PIS                                    | 397.619,84    | 344.830,72    | 736.652,50    | 360.216,18    | 633.702,79    |
| Cofins                                 | 1.831.461,08  | 1.588.311,18  | 3.393.066,05  | 1.659.177,57  | 2.918.873,48  |

|  | Jun           | Jul           | Ago           | Set           | Out           |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Aquisição de bens                      | 30.662.194,69 | 26.513.733,70 | 41.160.437,96 | 25.340.132,45 | 35.331.660,96 |
| Aquisição de serviços                  |               |               |               |               |               |
| Energia elétrica                       |               |               |               |               |               |
| Aluguéis de prédios                    | 2.350,00      |               |               |               |               |
| Aluguéis de máquinas e equipamentos    |               |               |               |               |               |
| Bens incorporados ao ativo imobilizado | 3.919.855,24  | 23.064.497,11 | 19.178.221,48 | 9.119.387,81  | 13.820.171,40 |
| Outras Operações                       |               |               |               |               | 5.166.990,46  |
| Total                                  | 34.584.399,93 | 49.578.230,81 | 60.338.659,44 | 34.459.520,26 | 54.318.822,82 |
| PIS                                    | 570.642,60    | 818.040,81    | 995.587,88    | 568.582,08    | 896.260,58    |
| Cofins                                 | 2.628.414,39  | 3.767.945,54  | 4.585.738,12  | 2.618.923,54  | 4.128.230,53  |

Considerando o acima exposto, observado o disposto no resultado de diligência e decisão de piso, podemos observar que as exonerações dos créditos tributários foram precedidas de minuciosa análise realizada em diligência, e devidamente escorada por documentação idônea, motivo pelo qual voto por conhecer do recurso de ofício, contudo negar-lhe provimento.

## ***II – Do recurso voluntário***

### ***II – Preliminar de nulidade auto de infração***

Para a recorrente o auto de infração objeto do presente processo padeceria de nulidade, vez que careceria de adequada definição da matéria tributável, motivo e motivação, ferindo, desta forma, seu direito a ampla defesa.

Segundo a contribuinte recorrente, teria ocorrido a majoração da base de cálculo do PIS e COFINS, em relação aos meses de janeiro a setembro de 2012, supostamente sem a necessária explicação para a retificação, fato esse que lhe teria causado prejuízo na elaboração de sua defesa. Vale ressaltar que tal alegação foi feita pela recorrente em impugnação anterior ao acórdão recorrido e repisada em recurso voluntário.

Para a autoridade julgadora de piso, não teria ocorrido alteração, nos seguintes termos (efls. 2098):

(...)

E quanto à nulidade suscitada em relação ao resultado da diligência efetuada pelo fisco, vejamos: a contribuinte reclama que houve modificação do conteúdo do lançamento original, no tocante às glosas efetuadas. Alega que o auto de infração originário sustentava as glosas "Dos itens não pertencentes ao processo produtivo e referentes aos materiais não ativados", enquanto, no atual contexto, as glosas alcançam os créditos relacionados a "aluguéis de prédios, máquinas e

equipamentos", "edificações e benfeitorias em imóveis próprios", e "outras operações com direito a crédito".

Tal alegação, no entanto, não procede. O que ocorre, no presente caso, é que, no Termo de Verificação Fiscal originário, a autoridade fiscal apenas tratou das glosas que incidiram de forma parcial sobre determinados itens, como foi o caso dos itens não pertencentes ao processo produtivo e dos materiais não ativados. Nos casos em que foram glosados integralmente os créditos, a fiscalização se limitou a excluir os respectivos valores ao elaborar a planilha denominada "Planilha Analítica de Apuração do PIS e Cofins", à fl. 62.

Veja-se que a própria contribuinte já assim descrevia o método adotado pelo fisco, em sua impugnação inicial, ao elaborar dois quadros distintos de detalhamento das bases de cálculo (fls. 100 a 103), sendo que, naquele que refletia os valores considerados pelo fisco, não constava nenhum valor de crédito relativo aos itens denominados "aluguéis de prédios", "aluguéis de máquinas e equipamentos", entre outros.

É de se destacar ainda que a própria reclamante especifica em seus demonstrativos que os valores relativos a gasto operacional com arrendamento/concessão ferroviária, direito de passagem, tráfego mútuo de frete e locação de imóveis, máquinas e equipamentos utilizados na operação, se referiam a "outras operações com direito a crédito", cujo valor considerado pelo fisco por ocasião da auditoria realizada fora substancialmente reduzido do constante no quadro referente aos valores considerados pela contribuinte (de R\$ 267.392.774,31 para R\$ 13.622.592,12).

Após a realização da diligência solicitada por esta DRJ, **a autoridade fiscal nada mais fez do que recalcular** o crédito tributário devido, que, em sua totalidade, resultou em valor inferior ao apurado originalmente. **O fato de a fiscalização ter apurado valor superior ao devido nos meses de fevereiro e abril não configura um novo lançamento, até porque, como se verá mais adiante, o crédito tributário lançado não sofreu nenhuma alteração nesses períodos.**

Não se verifica, portanto, a inovação alegada pela impugnante, mas sim um maior detalhamento das glosas efetuadas, cuja falta aliás foi objeto de reclamação na impugnação originalmente apresentada. (grifei)

Pois bem. Tendo em vista a realização de diligência por parte da autoridade julgadora de piso, entendo que no presente caso devemos nos ater ao que é disciplinado pelo art. 18, § 3º do Decreto 70.235/72, que dita o seguinte:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. ([Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993](#))

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da

fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. ([Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993](#))

Conforme podemos observar, a fiscalização pecou na análise da documentação e das informações necessárias para a lavratura do lançamento tributário, tendo em vista que não se esmerou na apuração correta da base de cálculo dos tributos e, por falhar na explicação da forma de cálculo da imposição tributária, conforme relatado pela contribuinte.

Ressalta-se que foram exatamente estes os acontecimentos que levaram o julgador da DRJ a determinar a realização de diligência, que em seu relatório indicou os equívocos havidos quando do lançamento, promovendo a confecção de novas tabelas demonstrativas do crédito tributário.

Comparando os fundamentos da autuação e os fundamentos da autoridade fiscal quando da apresentação do relatório de diligência, constata-se que houve alteração na base de cálculo do lançamento tributário. Como visto, a diligência refez grande parte da fiscalização, para sanar o vício que o acometia.

Desta forma, o caminho correto para o saneamento da mazela que acometeu o auto de infração, nos termos do precitado § 3º, do art. 18 do Decreto 70.235/72, seria a determinação de lavratura de auto de infração complementar, conforme se preconiza a jurisprudência da CSRF:

Constatados os vícios no auto de infração original, vícios estes relacionados à indicação da infração cometida; quando esta ocorreu; a base de cálculo impositiva e os documentos ou provas materiais das infrações, o procedimento correto seria ter anulado o auto de infração, com lançamento complementar nos termos do artigo 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972. (Acórdão n.º 1402001.320)

Assim, forte nos argumentos acima trazidos e, considerando que, em que pese ter ocorrido alteração na base de cálculo do crédito tributário, motivo que levaria à necessidade de lavratura de lançamento complementar, entendo que deve ser acolhido o pleito trazido pela recorrente, dando provimento ao recurso voluntário para anular a decisão da DRJ.

### ***III - Conclusão***

Por todo o acima exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício e, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para anular a decisão da DRJ.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Fl. 16 do Acórdão n.º 3302-007.859 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15504.722771/2015-42