



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720438/2020-13
ACÓRDÃO	3101-004.187 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RUMO MALHA PAULISTA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2016

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2016

LEGISLAÇÃO CORRELATA. CONEXÃO.

A correlação entre as normas que regem as contribuições, autoriza a aplicação das mesmas conclusões referentes ao lançamento da Cofins para a Contribuição para o PIS/Pasep

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, (i) por unanimidade de votos, reverter as glosas referentes a) aos aluguéis de miniescavadeiras, de retroescavadeiras, de escavadeiras e de máquina de solda; b) ao aluguel de contêineres; e, (ii) por maioria de votos, reverter as glosas referentes a) aos aluguéis de caminhões e empilhadeiras utilizados, tão somente, para transportar os bens e peças de

reposição de seu almoxarifado aos seus diversos estabelecimento e estruturas; e, b) aos serviços de colocação de contra trilhos. Vencido o Conselheiro Ramon Silva Cunha quanto às glosas dos aluguéis de empilhadeiras e caminhões e às glosas referentes aos serviços de colocação de contratrilhos. Vencida Conselheira a Laura Baptista Borges que revertia as glosas sobre as despesas relativas ao “Contrato Geral de Investimentos, Transporte e Outras Avenças”. Vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa que revertia as glosas sobre as despesas com segurança, vigilância, escolta, monitoramento e, também, sobre as despesas com transporte de colaboradores.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Ramon Silva Cunha e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *verbis*:

Trata-se de impugnação apresentada em face de Autos de Infração relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e à Contribuição para o PIS/PASEP, ambos relativos ao período de apuração 01/01/2016 a 31/12/2016, nos montantes respectivamente de R\$ 46.230.002,11 e R\$ 10.036.621,52, incluídos principal, multa do ofício de 75% e juros de mora calculados até 11/2020 (fls. 17888/17895 e 17896/17903).

Os fundamentos dos lançamentos de ofício constam do Termo de Verificação Fiscal de fls. 8126/8168, como seguem sumariados:

GLOSA DE CRÉDITOS – DIREITO DE PASSAGEM E TRÁFEGO MÚTUO. Intimado, o sujeito passivo identificou as cláusulas dos contratos junto à RUMO NORTE S/A e MRS LOGISTICA S/A, demonstrando as bases do cálculo para apuração destas despesas e, com relação à empresa NOVOESTE BRASIL, nada foi mencionado ou apresentado. Em relação às despesas relativas a tráfego mútuo e direito de passagem, a Resolução da Agência Nacional de Transporte Terrestres – ANTT nº 3.695, de 14 de julho de 2011, define o tráfego mútuo e o direito de passagem

como tarifas compostas pelas parcelas de custo operacional e remuneração de capital, estabelecidas em cláusulas de contratos operacionais específicos, e nos contratos e planilhas apresentados pela empresa, pode-se constatar que tais dispêndios não correspondem à “CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS” a serem prestados para a fiscalizada. Ressalte-se que quanto aos referidos gastos a empresa limitou-se a apresentar cópias de contratos, não apresentando nenhuma Nota Fiscal de Serviços e/ou notas de débito. Assim, fica constatado que o tráfego mútuo e o direito de passagem, mesmo sendo despesas relevantes e essenciais, não podem ser tratados como insumos, pois como descrito nos contratos apresentados pelo contribuinte, tais despesas não se tratam de “AQUISIÇÃO DE BENS”, que estão dissociadas de qualquer “PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS”, e que ainda não se caracterizam como quaisquer outras despesas definidas na legislação que possam ser enquadrados no disposto no inciso II do ART. 3º das Leis 10.647/2002 e 10.833/2003. Importante ressaltar que tal constatação encontra amparo no disposto no art. 111 do CTN, que determina a interpretação literal da legislação, quando disponha sobre exclusão do crédito tributário. A esse respeito, o entendimento do STF é no sentido de que para se caracterizar uma atividade como “serviço”, tal atividade deve corresponder a obrigações de fazer, sendo que em 06/10/2020, o STF concluiu o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3142, reconhecendo a não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre cessão de infraestrutura, onde reafirma a sua sólida jurisprudência de que não incide ISSQN sobre cessão de infraestrutura, entendida como *“Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza”*. Desta forma, com relação aos gastos com tráfego mútuo e direito de passagem, tais aproveitamentos de crédito serão glosados e estão identificados de forma individualizada na PLANILHA N.º 01 anexa ao TVF.

b) GLOSA DE CRÉDITOS – LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. O aproveitamento de créditos com locação de caminhões, retroescavadeiras, empilhadeiras, por se tratar de veículos, está vedada em decorrência do disposto no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que define e limita os aproveitamentos de aluguéis. Da análise das justificativas e documentos apresentados, a fiscalização considerou irregular os aproveitamentos relativos aos gastos com locação de veículos. As despesas com a locação de veículos, máquinas e equipamentos sem mão-de-obra de operação não se confundem com a prestação de serviços e, portanto, não podem ser consideradas insumos para fins de creditamento da não cumulatividade na modalidade insumos. A esse respeito, o entendimento do STF tem sido no sentido de que a simples locação de bens móveis, desacompanhada da prestação de serviços, não caracteriza obrigação de fazer, ou seja, não se trata de prestação de serviço. Em diversas Soluções de Consulta elaboradas pela Coordenação-Geral de Tributação, por Divisões de Tributação e entendimento constante de diversos acórdãos expedidos pelas DRJs, fica concluído que as despesas com a locação de veículos utilizados nas atividades

da pessoa jurídica não fazem jus ao desconto de créditos previsto no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, uma vez que veículos não se enquadram no conceito de “máquinas e equipamentos” para fins do dispositivo legal e também que as despesas com a locação de veículos, máquinas e equipamentos sem mão-de-obra de operação não se confundem com a prestação de serviços e, portanto, não podem ser consideradas insumos para fins de creditamento da não cumulatividade na modalidade insumos, prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003. Desta forma, relativamente ao aproveitamento de créditos, do total da base de cálculo declarada, foi glosado R\$ 1.748.860,88, referente à LOCAÇÃO DE CAMINHÕES/RETROESCAVADEIRAS, conforme registros individualizados que seguem apontados na PLANILHA N.º 02 anexa ao TVF.

c) GLOSA DE CRÉDITOS – CRÉDITOS RELATIVOS A INVESTIMENTOS – RUMO LOGÍSTICA OPERADORA MULTIMODAL – COSAN. Conforme informado pela fiscalizada, tais aproveitamentos não se trata de gastos com “LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS FERROVIÁRIOS - VAGÕES”, cujo aproveitamento estaria amparado pelos art. 3º da Lei 10.647/2002 e 10.833/2003, mas sim de dispêndios relativos à remuneração de investimentos. A empresa argumenta que tais investimentos são essenciais e obrigatórios no contexto da exploração do serviço de transporte ferroviário, e da mesma forma que o item anterior, após análise dos esclarecimentos e dos documentos apresentados, fica constatado que estes aproveitamentos, mesmo sendo despesas relevantes e essenciais, não podem ser tratados como insumos, já que não se tratam de “AQUISIÇÃO DE BENS”, estão dissociadas de qualquer “PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS”, e ainda não se caracterizam como quaisquer outras despesas definidas na legislação que possam ser enquadrados no disposto nos art. 3º das Leis 10.647/2002 e 10.833/2003. Desta forma, com relação ao aproveitamento de créditos relativos a estes gastos, inexiste previsão legal para tomada destes créditos e, portanto, tais aproveitamentos serão glosados e estão identificados de forma individualizada na PLANILHA N.º 03 anexa ao TVF.

d) GLOSA DE CRÉDITOS – SERVIÇOS DIVERSOS. Foi constatado que a contribuinte utilizou na respectiva base de cálculo diversos valores que pela natureza dos gastos/despesas não são passíveis de gerar créditos a serem descontados do valor devido das contribuições do PIS e da COFINS. Diversas despesas incorridas não podem gerar créditos, pois se trata de serviços voltados à área gerencial, não sendo utilizados na prestação dos serviços. Assim, após análise dos registros lançados no Bloco A e dos documentos apresentados, constatamos que as despesas com áreas administrativas e despesas de serviços diversos (tais como Serviço de segurança patrimonial, serviços de limpeza em área administrativa, pintura escritório, coleta de resíduos, troca de caçambas etc.) não são essenciais e relevantes para que a prestação do serviço de transporte rodoviário de carga aconteça, assim, não dão direito ao creditamento. Desta forma, dos créditos de serviços diversos aproveitados pela fiscalizada, que não privam sua atividade

DOCUMENTO VALIDADO
principal, foram glosados aqueles identificados de forma individualizada na PLANILHA N.^o 04, anexa ao TVF.

e) INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE PIS E COFINS. A empresa possuía saldo de créditos de PIS E COFINS não cumulativos no mês de DEZ/2015 e conforme demonstrado nas PLANILHAS N.^o 06 a n.^o 08, cujos dados foram extraídos do “BLOCO M - CONTROLE DE CRÉDITOS”, registrados nas EFDs –Contribuições de JAN a DEZ/16, anexas ao presente TVF, demonstram que os saldos credores já foram utilizados na apuração do PIS e COFINS NÃO CUMULATIVOS, originalmente registrados pelo fiscalizado, e desta forma as glosas de crédito geraram “Insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS não cumulativos” nos meses de JAN a DEZ/16. Os tributos lançados correspondem à insuficiência do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos, que não estão declaradas em DCTF ou tampouco recolhidas, decorrentes das glosas efetuadas, conforme bases de cálculo e contribuições demonstradas de forma individualizada nas PLANILHAS N.^o 01 a n.^o 04, anexas ao TVF.

Cientificado em 18/11/2020 (fls. 17.920, 17.921 e 17.922), o contribuinte apresentou, em 17/12/2020 (fl. 17.925), a impugnação de fls. 17.929/17.983, na qual alega:

a) DESPESAS COM TRÁFEGO MÚTUO E DIREITO DE PASSAGEM. Para poder ampliar a sua área de atuação nacional, a Impugnante precisa se valer da infraestrutura da Rumo Malha Norte e da MRS Logística. Isso porque os destinos localizados no Estado de Mato Grosso, por exemplo, somente são acessíveis à Impugnante em razão da conexão que existe entre a sua malha e as malhas administradas pela Rumo Malha Norte. O compartilhamento e a utilização de infraestrutura entre concessionárias de malhas férreas e prestadoras de serviço de transporte ferroviário pode se dar mediante tráfego mútuo ou direito de passagem, institutos ferroviários que são regulamentados pela Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT, através do anexo da Resolução n.^o 3.695/2011. O objetivo comum destes institutos ferroviários é permitir que uma empresa transportadora ferroviária possa efetuar o transporte da carga de um ponto a outro, mesmo que para isso seja necessário transitar através de linhas férreas pertencentes a outras concessionárias. Considerando a relevância e a imprescindibilidade do compartilhamento de infraestrutura para que a Impugnante possa desenvolver integralmente a sua atividade econômica, não há dúvidas de que essas despesas são essenciais e relevantes, devendo ser consideradas insumos para o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS. Além do regulamento em si, esse compartilhamento de infraestrutura ferroviária será regido por Contrato Operacional Específico (COE), firmado entre as concessionárias, conforme art. 6º do Anexo da Resolução n.^o 3.695/2011. No caso das operações em direto de passagem e tráfego mútuo realizadas pela Impugnante e a Rumo Malha Norte, o compartilhamento da infraestrutura ferroviária é remunerada a partir de partilha da receita dessas operações, conforme previsto no COE firmado entre as empresas. Desta forma, a

remuneração paga pela Rumo Malha Paulista à Rumo Malha Norte, em razão do compartilhamento de infraestrutura ferroviária, representa despesa para a primeira; por outro lado, para a Rumo Malha Norte essa remuneração representa receita operacional, de modo que é submetida regularmente a tributação pela Contribuição ao PIS e a COFINS, o mesmo ocorrendo em relação aos valores pagos a este título à MRS Logística. Aliás, vale dizer ainda que utilizar-se da infraestrutura ferroviária de outra malha e permitir que utilizem a sua é obrigação legal regulatória estabelecida pelas normas da ANTT e no contrato de concessão. Por fim, vale referir que causa inclusive estranheza a não aceitação desses créditos, tendo em vista que essas mesmas despesas foram examinadas e aceitas pela Autoridade Administrativa que fiscalizou os créditos de PIS/COFINS relativos ao ano de 2014 da Rumo Malha Norte. Essa inconsistência é importante não só porque demonstra a total ausência de critério e segurança jurídica no procedimento adotado pela Autoridade Autuante, mas especialmente para mostrar sua incompreensão com relação à realidade do setor de transporte ferroviário. Não por outra razão, o CARF vem reconhecendo a possibilidade de aproveitamento de crédito sobre essas despesas com tráfego mútuo.

b) DESPESAS DE LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, COMO CAMINHÕES, ESCAVADEIRAS, MÁQUINAS DE SOLDA E EMPILHADEIRAS, ENTRE OUTRAS. Também foram glosados créditos sobre despesas com a locação de caminhões, empilhadeiras, escavadeiras, retroescavadeiras, máquinas de solda, contêineres e custos com colocação de contratrilho, em razão da Autoridade Autuante os considerar como veículos, de modo que não se enquadrariam ao conceito de máquinas e equipamentos para fins de creditamento. A Lei não faz qualquer ressalva em relação a veículos automotores e muito menos com relação a máquinas de solda, que certamente se encaixam no conceito de máquinas. Como se pode observar de múltiplos julgados do CARF, o único critério necessário para que seja reconhecida a possibilidade de creditamento sobre despesas com máquinas, como veículos automotores, é que esses bens sejam utilizados para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. E mais, caso não se reconheça o aproveitamento de créditos em razão do disposto no inciso IV, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, é necessário ressaltar que essas despesas se caracterizam como insumos para o desenvolvimento das atividades de contribuintes, principalmente do ramo de transportes como a Impugnante. Trata-se de aluguel de veículos utilizados para a realização de atividades diretas da Impugnante, de modo que não há como se imaginar o desenvolvimento de sua atividade econômica sem a disponibilização de veículos para o deslocamento de seus colaboradores, ainda que por meio de aluguel.

c) DESPESAS RELATIVAS A “CONTRATO GERAL DE INVESTIMENTOS, TRANSPORTE E OUTRAS AVENÇAS”. A Fiscalização simplesmente não efetuou a análise do contrato, cujas despesas foram objeto de glosas. Diante disso, a Fiscalização entendeu que a relação estabelecida nesse contrato se limitaria a tratar de investimentos, razão pela qual não haveria permissão legal para o

aproveitamento de créditos sobre as despesas dele decorrentes. De fato, se trata de um contrato de investimentos, isso é inegável. No entanto, esse está longe de ser o único objeto desse contrato, o qual envolve muito mais do que uma única relação obrigacional entre as partes contratantes, daí porque a própria nomenclatura do contrato já deixa claro que, além de investimentos, o contrato regulamentará o transporte e OUTRAS AVENÇAS. Se não bastasse isso, a jurisprudência administrativa e judicial é pacífica no sentido de que não é o nome que define o conteúdo de um contrato, como também esclarece a Solução de Consulta COSIT n.º 53/2018, cujas conclusões são decorrência lógica da já consolidada jurisprudência no sentido de que o conteúdo prevalece sobre a forma. O contrato em tela foi firmado, no ano de 2009, entre o antigo grupo ALL (do qual a Impugnante fazia parte), de um lado, e a Rumo Logística Operadora Multimodal S/A (“Rumo Log”), de outro. A partir dessa relação contratual, a Rumo Log investiu R\$ 971.045.000,00 em ativos ferroviários, incluindo material rodante (locomotivas e vagões) e via permanente (infraestrutura e trilhos), ativos estes que, apesar de pertencerem a Rumo Log, possibilitaram as empresas do grupo ALL aumentar a sua capacidade de volume transportado. O interesse da Rumo Log em incrementar a capacidade de transporte ferroviário do Grupo ALL, por meio do investimento em ativos ferroviários, era decorrência lógica do interesse em expandir as suas próprias atividades de logística e transporte de cargas, especialmente relacionadas ao açúcar. E a contrapartida desse investimento não foi outra senão uma negociação mais benéfica à Rumo Log acerca do transporte ferroviário efetuado pela Impugnante a essa empresa. Portanto, muito diferente de outros clientes em relação aos quais a Impugnante, os investimentos em ativos ferroviários propiciaram à Rumo Log melhores condições – e substancialmente melhores – na negociação relativa ao transporte ferroviário efetuado pela Impugnante a essa empresa, a partir dos ativos ferroviários por ela investidos. O contrato também previu a possibilidade de a Impugnante utilizar esses ativos da Rumo Log no transporte de carga em favor de terceiros e, em contrapartida, remunerar a Rumo Log por conta do uso do seu ativo. Portanto, é preciso que fique absolutamente claro que a remuneração paga pela Impugnante pelo uso de vagão de propriedade da Rumo Log no transporte ferroviário de cargas em favor de terceiros, nos termos da cláusula acima, se amolda efetivamente a locação de bem móvel, no caso, o vagão. Assim, além dos objetos relativos a investimentos e a serviços de transporte ferroviário, há no contrato cláusula cujo objeto é o uso pela Impugnante dos bens (vagões) da Rumo Log para prestar os seus serviços a terceiros (locação) e sua respectiva remuneração (aluguel), sendo legítimo o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS. Ademais, nas notas de débitos emitidas pela Rumo Log, pode-se identificar a referência de que o valor pago refere-se à contraprestação dessa utilização dos vagões da Rumo Log para a prestação de transporte ferroviário de carga de terceiros, apontando expressamente que se trata de contraprestação da locação de vagões para o transporte de soja, mercadoria que não é uma daquelas que a Rumo Log promove os serviços de logística, o que reforça ainda mais a narrativa apresentada pela

Impugnante. A situação, sem a menor dúvida, se enquadra no conceito de locação de bens móveis, previsto no art. 565 do Código Civil brasileiro. Além de ser onerosa (mediante retribuição), a coisa locada pertencente a Rumo Log não é fungível. Além disso, segundo o contrato (cláusula 3.1, 3.1.1, 3.1.2, 3.1.4.“b” e 3.1.4.“c”, do Contrato de Investimento), a Impugnante é responsável pela manutenção desses itens e pela sua substituição em caso de avaria, o que garante que os ativos da Rumo Log serão devolvidos da forma que recebidos. E não se diga que, por ser variável, o preço pago pela Impugnante à Rumo Log descaracterizaria o fato de se tratar se uma locação, pois a jurisprudência já vem reconhecendo tal possibilidade há alguns anos. Enfim, por qualquer ângulo que se examine, a conclusão é uma só: essas despesas se referem à contraprestação da utilização de bem da Rumo Log pela Impugnante para desenvolver suas atividades. Há que se reconhecer a possibilidade de apropriação de créditos sobre essas despesas, na forma do art. 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Outrossim, na remota hipótese de se entender que não seria passível o lançamento de créditos de PIS/COFINS com o fundamento nessa norma, não há como fugir do reconhecimento de que se tratam de despesas essenciais e relevantes para o desenvolvimento da atividade da Impugnante, sem as quais a Impugnante não poderia contar com uma quantidade enorme de vagões e locomotivas necessários para o aumento do fluxo de suas operações, de modo que tais despesas se enquadram no conceito de insumos, o que permite a tomada de créditos.

d) DESPESAS COM SEGURANÇA, VIGILÂNCIA, ESCOLTA E MONITORAMENTO. Durante a prestação do serviço de transporte, seja nos seus pátios e armazéns, seja no momento de carga e descarga, seja durante o trajeto, a Impugnante é responsável pelos bens transportados, tendo o compromisso de garantir a segurança da carga. Não é por outra razão que a jurisprudência do CARF vem há muito tempo reconhecendo que despesas alocadas em segurança patrimonial, escolta, vigilância e monitoramento/rastreamento constituem insumos para a prestação de serviços de transportes de cargas.

e) DESPESAS COM LIMPEZA E SERVIÇOS DE TRATAMENTO DE RESÍDUOS E EFLUENTES. Dentre todas as mercadorias que a Impugnante efetua o transporte, destaca-se que grande parte dessas se trata de soja e açúcar produzidos em território nacional. Dessa forma, para transportar essas mercadorias alimentícias e perecíveis, se faz necessária limpeza regular de seus vagões e locomotivas, o que demanda alto dispêndio financeiro a esse título. Logo, as despesas com limpeza do material rodante se mostram essencial e relevante à atividade de prestação de serviço de transporte ferroviário desenvolvida pela Impugnante. Nesse sentido, veja-se que o CARF vem reconhecendo a possibilidade de empresas industriais apurarem créditos sobre despesas relativas à limpeza de equipamentos que entram em contato com produtos alimentícios. No mesmo sentido, há a necessidade de contratação de serviços para tratamento de resíduos sólidos e líquidos (efluentes), sendo que a devida destinação desses resíduos e

efluentes é essencial não só para o regular processamento da atividade da Impugnante, como, também, para estar dentro das normas e legislações ambientais vigentes. Justamente por conta disso, em casos deveras similares ao presente, o CARF reconhece a possibilidade de tomada de crédito de PIS/COFINS sobre essas despesas, que configuram verdadeiros insumos.

f) DESPESAS COM TRANSPORTE DE COLABORADORES E SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Em decorrência da atividade da Impugnante (transporte ferroviário de cargas), alguns de seus colaboradores precisam se deslocar a locais de difícil acesso, pois há infindáveis trechos da malha ferroviária que não são próximos de áreas urbanas. Trata-se de despesas com “transporte de colaboradores na operação”, serviço que é prestado por empresas terceiras contratadas e contempla basicamente a locomoção de maquinistas até os pontos de troca de turno ou de partida das locomotivas, assim como o transporte de mecânicos para atendimentos emergenciais no local de prestação do serviço de transporte ferroviário. Em casos similares ao presente, nos quais é difícil o acesso ao local de labor, o CARF vem reconhecendo a viabilidade de lançamento de créditos sobre as despesas que o contribuinte tem com o transporte e deslocamento de seus funcionários. Se não bastasse isso, foi publicada a Solução de Consulta COSIT n.^o 45, de 28/05/2020, que estabeleceu o entendimento de que os dispêndios com a contratação de transporte para a mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser enquadrados como insumos para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS.

g) GLOSAS DE CRÉDITOS SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS PELA EMPRESA MRO. Não há no auto de infração qualquer referência acerca da efetiva natureza dos serviços indevidamente considerados como “serviços administrativos” pelo Fisco, que, na realidade, dizem respeito a manutenção e gestão de operação de armazéns. Desde a edição do Parecer Normativo n.^o 05/2018, a RFB também passou a reconhecer a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS sobre os bens e serviços de limpeza, desinfecção, dedetização de ativos produtivos, enfim, passou a reconhecer como insumos os bens e serviços necessários para manutenção e desenvolvimento interno do ativo imobilizado ligado à atividade desenvolvida pela pessoa jurídica. Assim, tem-se que a Impugnante pode lançar e aproveitar créditos referentes a serviços que são utilizados para gestão de itens essenciais ao seu processo produtivo que ao final lhe permite prestar o serviço de transporte ferroviário.

h) GLOSAS DE CRÉDITOS SOBRE AS DEMAIS DESPESAS COM OUTROS SERVIÇOS. glosa efetuada pelo Fisco sobre créditos tomados pela Impugnante em razão de gastos com serviços de: transbordo, manutenção de vagões, munck, mão de obra de alojamento, telecomunicação, aplicação de placas patrimônio, pintura do escritório, mão de obra de motoristas e suporte em acidentes, que são essenciais ao desenvolvimento de suas atividades.

h.1) No que se refere a serviços de transbordo, tem-se que a fim de carregar ou descarregar mercadorias transportadas pelos vagões dos trens que opera, é imperiosa a contratação de serviços de transbordo, prestados por terceiros, para retirar ou colocar as mercadorias nos vagões, não havendo dúvidas que a faz jus aos créditos de PIS/COFINS tomados sobre esse serviço, em atenção, inclusive, ao entendimento do CARF a respeito.

h.2) Em relação a serviços de munck, cumpre esclarecer que tais se trata de serviços relativos a operações de caminhões munck, que nada mais são do que veículos com um guindaste na caçamba, capazes de içar itens de significativo peso e tamanho. Assim, a contratação desses serviços de munck perfaz-se essencial no que se refere à movimentação de diversas peças de locomotivas, vagões e especialmente de itens que serão utilizados ao longo da via permanente.

h.3) No que se refere a serviços de mão de obra do alojamento “Pai Mathias”, trata-se de serviços contratados para construção e manutenção de alojamento na Estação Ferroviária Pai Mathias, destinado aos seus colaboradores que são responsáveis pela manutenção dos trilhos, das locomotivas e infraestrutura inerente a esta estação, localizada em Praia Grande/SP. Dessa forma, por serem despesas diretamente relativas ao trabalho de manutenção dessas questões ferroviárias, pois destinadas ao alojamento que abriga os funcionários alocados nessa estação e responsáveis por esse trabalho regular, é inegável que são essenciais à atividade principal da empresa, sendo devida a tomada de crédito.

h.4) No que tange aos serviços de telecomunicação, o item em questão se refere à prestação de serviço técnico de manutenção de equipamento de telecomunicações no estabelecimento da Impugnante, fazendo jus, portanto, à manutenção dos créditos de PIS/COFINS tomados. No caso de transportadoras, a relevância e essencialidade do serviço de telefonia está relacionado com o fato de que dentro desse serviço estão englobados os contatos entre a Impugnante e seus colaboradores (maquinistas, mecânicos e demais funcionários que atuam fora do estabelecimento da Impugnante), os quais são imprescindíveis para a efetiva realização do transporte de mercadorias. Por essa razão, como o contato necessariamente será efetuado via telefone, não há como se imaginar a manutenção das atividades da empresa sem a utilização de um sistema eficiente de contatos telefônicos entre a Impugnante e seus colabores que ficam mais afastados. O CARF já se manifestou em casos envolvendo transportadoras e reconheceu que serviços de telefonia se enquadram no conceito de insumos em âmbito do PIS e da COFINS para esse tipo de empresa.

h.5) Já os serviços de aplicação e manutenção de placas de patrimônio são essenciais e relevantes à Impugnante porque possuem um papel fundamental na identificação, manutenção e rastreio das máquinas, equipamentos e demais itens pertencentes ao inventário da Impugnante.

h.6) No que se refere ao serviço de pintura, trata-se de serviço utilizado na manutenção e conservação dos bens e estabelecimentos da Impugnante, de

modo que sem dúvidas também permitem o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS. O TRF da 4^a Região possui posicionamento consolidado no sentido de que enquadram como insumos as despesas necessárias para conservação e manutenção.

h.7) As despesas de mão de obra de motoristas contratados pela Impugnante é fundamental para garantir, de forma temporária e terceirizada, a operação de motoristas profissionais para fins de condução de veículos em horários comerciais em locais previamente designados, para suprir as demandas de transporte supervenientes existentes nesses locais, possibilitando cumprir com o transporte de mercadorias nos prazos e formas estabelecidas, o que atrai a essencialidade do serviço contratado.

h.8) Em relação ao suporte em acidentes, tais despesas se referem a situações em que foi necessário acionar serviço de resgate de mercadorias, face a ocorrência de vandalismo em relação a vagão ou em contexto de um descarrilamento do vagão devido a choque, sendo imprescindível a contratação de serviço de manutenção urgente para conserto no local, conforme documentos acostados à impugnação. Diante disso, evidentemente que esses custos com o suporte a esses acidentes devem ser consideradas insumos diretamente ligados à sua atividade-fim.

i) ART. 195, I, “A” E IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ART. 195, § 12, DA CF – CONTEÚDO MÍNIMO NÃO OBSERVADO PELAS LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.833/03. Por fim, há que se tratar da constitucionalidade de qualquer restrição ao conteúdo mínimo da não-cumulatividade do PIS/COFINS, previsto no art. 195, §12, da CF. Nesse sentido, para que o princípio constitucional da não-cumulatividade em matéria de PIS e COFINS possa ser efetivamente observado, o cálculo do valor devido por conta da incidência de ambas as contribuições deverá ser realizado a partir de um confronto entre o tributo pago sobre todas as receitas tributáveis e aquele despendido pela empresa em virtude das despesas suportadas para a obtenção das referidas receitas. Se o objetivo da norma constitucional que previu a não-cumulatividade é desonrar a cadeia produtiva, evitando a incidência cumulativa das contribuições, evidentemente que não se pode cogitar da tributação de todas as receitas auferidas e utilização de crédito apenas de restritas parcelas das despesas necessárias à obtenção das receitas tributadas. Logo, o lançamento combatido padece de constitucionalidade, pois aplica restrições ao creditamento efetuado pela Impugnante sem observar o conteúdo mínimo da não-cumulatividade do PIS/COFINS, previsto no art. 195, §12, da CF. Vale dizer que o STF reconheceu a existência de Repercussão Geral na questão, conforme o *leading case* objeto do Tema nº 756 no STF. Assim, diante do exposto, há que se reconhecer a constitucionalidade das restrições impostas ao creditamento realizado pela Impugnante, já que violam o conteúdo mínimo do princípio da não-cumulatividade em âmbito do PIS/COFINS, estampado no art. 195, § 12, da Constituição Federal.

Por intermédio da Resolução de fls. 21604/21623, foi determinada a realização de diligência para que, dentre outras providências, fosse revista apuração dos créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições (em face das alterações normativas supervenientes), acolhendo na respectiva base de cálculo todos os bens, serviços, custos, despesas e encargos que, admitidos pela legislação tributária, viesse a ser objeto de efetiva comprovação pelo sujeito passivo, bem como fosse refeita a apuração da “insuficiência do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos (...) decorrentes das glosas efetuadas” nos meses de Janeiro a Dezembro/16, discriminando os valores a serem mantidos nos lançamentos de ofício.

O resultado da diligência encontra-se sumulado no Relatório de fls. 22421/22436 (acompanhado das planilhas de fls. 22437/25239), como segue:

“(…)

PLANILHA 01 – CONSIDERAÇÃO EFETUADA NA RESOLUÇÃO

Despesas com Tráfego Mútuo e Direito de Passagem

(…)

PLANILHA 01 - REANÁLISE DESTA DILIGÊNCIA

Considerando os documentos apresentados, a decisão do relator na Resolução em referência e o novo entendimento da Receita Federal do Brasil (...), esta fiscalização entende que referidas glosas devem ser revertidas

(…)

PLANILHA 02 – CONSIDERAÇÃO EFETUADA NA RESOLUÇÃO

Despesas com Locação de Veículos

(…)

PLANILHA 02 - REANÁLISE DESTA DILIGÊNCIA

Considerando os documentos comprobatórios apresentados e a SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF03 Nº 3008, DE 25 DE JUNHO DE 2021 e a SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 218, de 26 de junho de 2019, (...) esta fiscalização entende que parte das glosas autuadas podem ser revertidas, e assim, elaboramos a **PLANILHA 02 - A - GLOSA MANTIDA** e **PLANILHA 02 - B – GLOSA REVERTIDA**, onde acrescentamos a coluna “**EMBASAMENTO DE GLOSA MANTIDA OU REVERTIDA**”, para cada registro ali discriminado, e como resultado desta diligência apuramos:

PIS E COFINS - AC 2016 -	BASE DE CÁLCULO GLOSADA - PLANILHA 2 - BLOCO F 100	PLANILHA 02 A - GLOSA MANTIDA	PLANILHA 2 A - GLOSA REVERTIDA
SET/16	1.748.860,88	1.641.593,18	107.267,70

(...)

PLANILHA 04 – CONSIDERAÇÕES EFETUADAS NA RESOLUÇÃO

Despesas com Segurança, Vigilância, Escolta e Monitoramento

(...)

Despesas com Limpeza e Serviços de Tratamento de Resíduos e Efluentes

(...)

Despesas com Transporte de Colaboradores e Serviços de Transporte

(...)

Glosas sobre Serviços Prestados pela Empresa MRO e Serviços de Pintura

(...)

PLANILHA 04 - REANÁLISE DESTA DILIGÊNCIA

Considerando os documentos comprobatórios apresentados na impugnação e os apresentados em atendimento à Intimação Fiscal da Diligência, esta fiscalização entende que parte das glosas autuadas podem ser revertidas, e assim, elaboramos a **PLANILHA 04 - A - GLOSA MANTIDA** e **PLANILHA 04 - B - GLOSA REVERTIDA**, onde acrescentamos a coluna “**EMBASAMENTO DE GLOSA MANTIDA**” OU “**EMBASAMENTO DE GLOSA REVERTIDA**”, para cada registro ali discriminado, e como resultado desta diligência apuramos:

MÊS - AC 2016	BASE DE CÁLCULO GLOSADA - PIS E COFINS - PLANILHA 04	BASE DE CÁLCULO - PIS E COFINS - PLANILHA 04 A - GLOSA MANTIDA	BASE DE CÁLCULO - PIS E COFINS - GLOSA REVERTIDA - PLANILHA 04 B
1	2.993.973,36	2.399.661,83	594.311,53
2	368.877,32	192.578,87	176.298,45
3	2.638.301,24	2.218.208,03	420.093,21
4	2.838.185,94	2.560.260,98	277.924,96
5	3.716.352,35	3.618.646,89	97.705,46
6	4.617.698,99	4.490.418,37	127.280,62
7	1.403.829,86	1.322.049,30	81.780,56
8	4.296.174,02	4.214.002,43	82.171,59
9	2.886.406,71	2.886.406,71	-
10	3.106.842,85	3.099.025,07	7.817,78
11	2.845.080,00	2.836.172,10	8.907,90
12	2.899.942,95	2.899.487,95	455,00
Total Geral	34.611.665,59	32.736.918,53	1.874.747,06

(...)

CONCLUSÃO

Conforme embasamentos acima transcritos e conforme embasamentos acrescentados nas PLANILHAS n.^o 02 A, N.^o 02 B, N.^o 04 A e N.^o 04 B, anexas ao presente Relatório, fica consignado o entendimento desta fiscalização quanto às glosas que podem ser mantidas e revertidas.

A partir do entendimento desta fiscalização quanto ao reexame das glosas efetuadas na autuação, os valores autuados relativos às GLOSAS DE BASE DE CÁLCULO DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS e decorrente apuração de INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO - PIS e COFINS, ficam alterados, conforme demonstrado a seguir:

AC 2016	PLAN 1 B GLOSA REVERTIDA	PLAN 2 B - GLOSA REVERTIDA	PLAN 4 B GLOSA REVERTIDA	SOMA	COFINS REVERTIDO NA DILIGÊNCIA	PIS REVERTIDO NA DILIGÊNCIA
1	3.091.995,12	594.311,53	3.686.306,65	280.159,31	60.824,06	
2	3.188.619,93	176.298,45	3.364.918,38	255.733,80	55.521,15	
3	3.534.318,02	420.093,21	3.954.411,23	300.935,25	65.247,79	
4	4.064.121,30	277.924,96	4.342.046,26	329.995,52	71.643,76	
5	5.273.481,19	97.705,46	5.371.186,65	408.210,19	88.624,58	
6	7.839.654,32	127.280,62	7.966.934,94	605.487,06	131.454,43	
7	7.088.352,46	81.780,56	7.170.133,02	544.930,11	118.307,19	
8	7.512.769,19	82.171,59	7.594.940,78	577.215,50	125.316,52	
9	8.342.612,74	107.267,70	–	8.449.880,44	642.190,91	139.423,03
10	9.464.092,93	7.817,78	9.471.910,71	719.865,21	156.286,53	
11	7.671.425,29	8.907,90	7.680.333,19	583.705,32	126.725,50	
12	7.831.207,35	455,00	7.831.662,35	595.206,34	129.222,43	
Total	74.902.649,84		1.874.747,06	76.777.396,90	5.843.234,51	1.268.596,97

(...)"

Cientificada do resultado da diligência em 06/12/2022 (fls. 25246 e 25247), a contribuinte apresentou, em 04/01/2023 (fl. 25255), a manifestação de fls. 25257/25270, como segue:

"1. No final de 2020, a Autoridade Autuante lavrou o auto de infração n.º 15746.720438/2020-13, por meio do qual constituiu débitos de PIS/COFINS, referentes ao período de janeiro a dezembro de 2016, em decorrência da glosa de créditos sobre as seguintes despesas:

- A)** tráfego mútuo/direito de passagem;
- B)** locação de caminhões, escavadeiras; máquinas de solda; empilhadeira, entre outras máquinas e equipamentos;
- C)** "Contrato Geral de Investimentos, Transporte e Outras Avenças";
- D)** os seguintes serviços diversos utilizados como insumos:
 - D.1)** serviços de segurança, vigilância, escolta e monitoramento;
 - D.2)** serviços de limpeza e tratamento de resíduos;
 - D.3)** serviços realizados pela empresa MRO; **D.4)** serviços de transporte de colaboradores;
 - D.5)** serviços diversos, como transbordo, manutenção de vagões, munck, mão de obra de alojamento, telecomunicação, aplicação de placas patrimônio, pintura do escritório, motoristas e suporte em acidentes.

(...)

A – DESPESAS COM TRÁFEGO MÚTUO E DIREITO DE PASSAGEM

6. Com relação às despesas com tráfego mútuo e direito de passagem, a Autoridade Autuante reconheceu que essas as glosas deveriam ser integralmente revertidas nos seguintes termos:

(...)

B – DESPESAS COM LOCAÇÃO DE CAMINHÕES, ESCAVADEIRAS, MÁQUINAS DE SOLDA, EMPILHADEIRA, ENTRE OUTRAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

(...)

10. Examinando a “PLANILHA 02 - B – GLOSA REVERTIDA” é possível identificar que a Autoridade Autuante reconheceu, de forma acertada, a necessidade de reversão das glosas sobre as despesas com locação de retroescavadeira, colocação de contratrilho e aluguel de escavadeira, utilizados na manutenção da malha ferroviária.

(...)

13. Com relação às glosas mantidas com a justificativa de que não foram apresentados contratos, pedidos ou a NF não contém a descrição, a Impugnante apresenta os documentos em anexo (**Doc. 01**). No entanto, **independentemente disso**, a descrição do bem locado na planilha da própria Autoridade Autuante já permite que se reconheça a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre essas despesas, como é o caso das locações de mini escavadeiras, máquina de solda e container, por exemplo, como já havia inclusive sido indicado na orientação dessa Colenda Turma Julgadora constante na Resolução n.º 102-000.058 que determinou a diligência.

14. No que tange às despesas com **locação de empilhadeira**, a Autoridade Autuante desconsiderou por completo a orientação dessa Colenda Turma Julgadora constante na Resolução n.º 102-000.058 que determinou a diligência e que já reconheceu a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre essas despesas (**fl. 21618**):

(...)

15. Se não bastasse isso, o próprio CARF reconhece a possibilidade de aproveitamento de créditos sobre a locação de empilhadeiras, conforme se infere do acórdão n.º 3402003.041 da 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária (PA n.º 16004.720550/2013-71).

16. Portanto, devem ser revertidas as glosas sobre empilhadeiras.

17. O mesmo vale para as demais glosas mantidas, sob a genérica alegação de que corresponderiam a locação de veículos. Ora, a locação de caminhões é essencial à Impugnante.

18. Em decorrência da especificidade de sua atividade (transporte de cargas no modal ferroviário), a Impugnante precisa manter e transportar uma série de bens e peças de reposição prontas para uso, caso necessário, do seu almoxarifado aos seus diversos estabelecimentos e estruturas, principalmente considerando a necessidade de manutenção de locomotivas, vagões e outras estruturas imprescindíveis para o transporte ferroviário.

19. Nesse aspecto, há que considerar a imponente quantidade de itens que a Impugnante transporta desde o seu almoxarifado até os diversos trechos da

malha ferroviária, o que justifica o uso de caminhões locados. Além disso, considerando que muitas dessas peças de reposição são para locomotivas e vagões, é possível imaginar o tamanho desses itens, os quais não permitem o seu carregamento nas estruturas da Impugnante ou fora de seus estabelecimentos por outros meios que não pelo uso de caminhões.

20. E é justamente pela necessidade de utilização de veículos e equipamentos na exploração de atividades que o CARF vem reconhecendo a possibilidade creditamento sobre despesas especificamente com locação de caminhões:

(...)

21. Portanto, as glosas relativas a caminhões também devem ser revertidas.

D – DESPESAS COM SERVIÇOS DIVERSOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(...)

25. Em primeiro lugar, à linha 560 da “PLANILHA 04 - A - GLOSA MANTIDA” (fl. 24899), a Autoridade Autuante manteve glosa sem indicar qualquer embasamento para tanto, razão pela qual essa glosa deve ser prontamente revertida.

(...)

26. Ainda, há glosas mantidas sob a justificativa de que a Impugnante não teria apresentado parte da documentação comprobatória necessária para tanto. Com relação a essas glosas, a Impugnante apresenta os documentos em anexo (**Doc. 02**). No entanto, independentemente disso, a descrição do serviço em si na planilha da própria Autoridade Autuante já permite que se reconheça a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre essas despesas, como é o caso dos serviços de segurança, tratamento de resíduos, transporte, entre outros, como já havia inclusive sido indicado na orientação dessa Colenda Turma Julgadora constante na Resolução n.º 102-000.058 que determinou a diligência.

27. Além disso, examinando a “PLANILHA 04 - A - GLOSA MANTIDA” é possível identificar que foram mantidas glosas sobre diversos serviços utilizados como insumos para o desenvolvimento da atividade da Impugnante.

28. Nesse sentido, no que tange às despesas com transporte, a Autoridade Autuante manteve a glosa porquanto corresponderiam a **transporte de colaboradores**, desconsiderando por completo a orientação da Solução de Consulta n.º 45/2020 e a orientação dessa Colenda Turma Julgadora constante na Resolução n.º 102-000.058 que determinou a diligência e que já reconheceu a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre essas despesas (fl. 21620):

(...)

29. Se não bastasse a orientação dessa Colenda Turma e da Solução de Consulta n.^o 45/2020, vale mencionar **em reforço a essas razões** que essa também foi a orientação conferida pela recente **Solução Consulta Disit/SRRF04 nº 4034/2021**, conforme trecho abaixo transscrito:

(...)

30. Se não bastasse o entendimento dessas duas soluções de consulta, esse também é o entendimento do CARF quando **o contexto específico da atividade desempenhada pela empresa** necessita que seus colaboradores sejam transportados para locais de difícil acesso e longe de áreas urbanas para realizar suas atividades de labor. Nesse sentido, além dos precedentes já trazidos na impugnação, veja-se a ementa de recente acórdão do CARF, no qual fica clara a possibilidade de lançamento de créditos de PIS/COFINS sobre despesas com transporte de funcionários para locais de difícil acesso nos quais deverão ser necessariamente realizadas as suas atividades de labor:

(...)

32. Portanto, as glosas sobre despesas com transporte de colaboradores devem ser revertidas.

33. Da mesma forma, também devem ser revertidas as glosas referentes a despesas com **limpeza**. A Autoridade Autuante manteve essas glosas sob a genérica alegação de que se trataria de limpeza de áreas administrativas em geral, quando na realidade trata-se das despesas com a limpeza dos terminais e estações ferroviárias, como fica claro nos registros contábeis constantes na planilha da própria Auditora Fiscal.

34. Além disso, a Autoridade Autuante ignora, por completo, a orientação dessa Colenda Turma Julgadora constante na Resolução n.^o 102-000.058 que determinou a diligência e que já reconheceu a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre essas despesas com base no Parecer Normativo n.^o 05/2018:

(...)

36. Já com relação às glosas sobre despesas com **segurança, vigilância, escolta e monitoramento**, a Autoridade Autuante manteve uma série de glosas sob a alegação de que essas despesas corresponderiam a vigilância e segurança em diversas áreas inclusive administrativas, de modo que não seria permitido o aproveitamento de créditos sobre tais despesas.

37. No entanto, o entendimento da Autoridade Autuante não merece prosperar, pois desconsidera que a Impugnante é responsável não só pela segurança e inviolabilidade da carga durante o trajeto, mas também quando as cargas estão em seus pátios e armazéns. Além disso, desconsidera que, por ser operadora ferroviária, a Impugnante também é responsável pela segurança de todas pessoas e mercadorias nas estações e terminais, sendo que os serviços de segurança,

vigilância, escolta e monitoramento nesses lugares é fundamental para evitar que locomotivas. Ou seja, a segurança do transporte é efetuada durante o transporte, mas também no momento de carga e descarga e, ainda, nos pátios e armazéns da Impugnante. Evitando-se que indivíduos indesejados ingressem nos trens, evita-se, por óbvio, ocorrências delitivas durante o trajeto.

(...)

40. Não é por outra razão que a jurisprudência do CARF vem há muito tempo reconhecendo que despesas alocadas em segurança patrimonial, escolta, vigilância e monitoramento/rastreamento constituem insumos para a prestação de serviços de transportes de cargas:

(...)

42. E mais: embora a Impugnante entenda que todas as despesas com segurança previstas nos contratos se revelem como insumos para a sua atividade, **os contratos de segurança apresentados nos autos contêm a individualização de cada item que compõe o custo global do contrato**, o que permitia que a Autoridade Autuante examinasse item a item e, eventualmente, glosasse os que não considerasse como insumos, descontando o seu valor do total de créditos de PIS/COFINS apropriados sobre tal contrato.

43. Agora o que não se pode admitir é que a Autoridade Autuante promova a glosa geral do contrato sob a genérica alegação de que parte das despesas de segurança diria respeito a setores administrativos, sem adentrar nas minúcias dos itens que compunham esse contrato. A questão ganha ainda mais relevância à medida que facilmente se observa que diversos dos itens dos contratos de segurança dizem respeito a segurança de trechos da malha permanente, como pode-se notar dos exemplos abaixo:

(...)

44. Aliás, era justamente isso que a Autoridade Autuante deveria efetuar na diligência conforme determinado pela própria Colenda Turma Julgadora na Resolução n.º 102-000.058, já sendo antecipado o posicionamento de que seria possível a apropriação de créditos sobre despesas com segurança, vigilância, escolta e monitoramento, o que foi completamente ignorado pela Autoridade Autuante. Nesse ponto, veja-se trecho da referida Resolução que determinou a realização da diligência:

(...)

46. Ainda, devem ser revertidas as glosas mantidas referentes a despesas com os **serviços de manutenção, serviços prestados pela MRO, serviços de pintura, telecomunicações e serviços de locação de caminhões e de munck**, porquanto todos esses são essenciais e relevantes à Companhia e estão diretamente ligados ao desenvolvimento de sua atividade, conforme demonstrado à saciedade na impugnação.

47. Por outro lado, quanto às despesas com **segurança e limpeza**, além de serem essenciais à atividade da Impugnante, também se enquadram no conceito de insumos para fins de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS pela circunstância de **serem relevantes** à atividade regulatória de concessão de serviço de transporte ferroviário prestada pela Impugnante.

48. Isso porque a Impugnante também arca com essas despesas por imposição do contrato de concessão firmado com a ANTT. Nesse sentido, veja-se algumas cláusulas do contrato de concessão, em anexo (**Doc. 03**), que bem demonstram a obrigação da Impugnante de promover as medidas necessárias para manter a devida limpeza e segurança sobre todos os bens, estabelecimentos e trechos objeto da concessão:

(...)

49. Por fim, além de tudo que já foi exposto, há diversos outros argumentos na impugnação que não foram enfrentados pela diligência, mas que devem ser acolhidos por essa Colenda Turma, o que representará maior reconhecimento de créditos em favor da Impugnante e reversão das respectivas glosas.”

A 2^a Turma da DRJ02 julgou procedente em parte a impugnação, nos termos do Acórdão nº 102-005.168, de 26 de junho de 2024, cuja ementa abaixo transcrevo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2016

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Na apuração da COFINS não-cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, assim reputados aqueles dispêndios considerados essenciais ou relevantes e que integram a prestação de serviços realizada pelo sujeito passivo.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2016

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Na apuração do PIS/Pasep não-cumulativo somente podem ser descontados créditos calculados sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, assim reputados aqueles dispêndios considerados essenciais ou relevantes e que integram a prestação de serviços realizada pelo sujeito passivo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, suscitando a nulidade da decisão recorrida e, alternativamente, a reforma dos seguintes capítulos recursais:

- a) Dos créditos sobre despesas decorrentes da locação de máquinas e equipamentos, como caminhões, escavadeiras, máquinas de solda e empilhadeiras;
- b) Da glosa sobre despesas relativas ao “Contrato Geral de Investimentos, Transporte e Outras Avenças”;
- c) Dos créditos sobre despesas com segurança, vigilância, escolta e monitoramento;
- d) Dos créditos sobre despesas com limpeza e serviços de tratamento de resíduos e efluentes;
- e) Dos créditos sobre transporte de colaboradores e serviços de transporte;
- f) Das glosas de créditos sobre os serviços prestados pela empresa MRO; e
- g) Das glosas de créditos sobre as demais despesas com outros serviços.

O processo foi sorteado a este relator, nos termos regimentais.

Este é o breve relatório.

VOTO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

Admissibilidade

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Preliminar:

Nulidade da decisão recorrida por ausência de fundamentação.

Alegou a recorrente em seu recurso voluntário que a decisão recorrida desconsiderou as argumentações e documentos referentes às glosas relativas ao “Contrato Geral de Investimentos, Transporte e Outras Avenças” firmado com a empresa Rumo Log, analisando de forma genérica e deficitária esse ponto, o que resultaria em decisão com vício de fundamentação e, por consequência, sua nulidade.

Sobre esse capítulo, a decisão recorrida se pronunciou:

Remuneração de Investimentos

Foram glosados, ainda, os valores que constam da Planilha nº 03 anexa ao Termo de Verificação Fiscal (fls. 17599/17608), relativas a “Contrato de investimento / transporte”, integrantes da Conta “Custos Serviços Terceiros Empresas Coligadas”, prestados pela pessoa jurídica Rumo Logística Operadora Multimodal COSAN, em razão de não se tratar de gastos com “Locação de Equipamentos Ferroviários – Vagões”, como informado pela contribuinte, mas sim de dispêndios relativos a remuneração de investimentos. Sustenta a impugnação que de fato se trata de um contrato de investimentos, não sendo esta, porém, a única relação obrigacional do contrato, por intermédio do qual a RUMO LOG investiu R\$ 971.045.000,00 em ativos ferroviários, incluindo material rodante (locomotivas e vagões) e via permanente (infraestrutura e trilhos), ativos estes que, apesar de pertencerem à Rumo Log, possibilitaram às empresas do grupo ALL aumentarem sua capacidade de volume transportado, aduzindo que é a responsável pela manutenção desses itens e pela sua substituição em caso de avaria, o que garante que os ativos da Rumo Log serão devolvidos da forma que recebidos.

Nos termos do art. 175 da IN RFB nº 2121/2022, “compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (...): (...) bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços”.

Verifica-se no caso concreto que embora tais investimentos possam ser reconhecidos como úteis e relevantes para os serviços de transporte ferroviário que constituem o objeto da atividade econômica desempenhada pela contribuinte, o fato é que as despesas correspondentes (a remuneração dos respectivos investimentos) não podem ser subsumidos ao conceito de bens ou serviços, nem caracterizam insumos, nos termos da legislação vigente. Individuosamente, a remuneração decorrente de contrato de investimentos não representa a aquisição ou locação de bens ou a prestação de serviços, não encontrando previsão nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, portanto, a possibilidade de aproveitamento de créditos relativos a estas despesas, devendo ser mantidas, por consequência, as glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

Pela simples leitura do trecho do voto condutor do acórdão recorrido, resta evidente que não houve omissão sobre o capítulo recursal. A recorrente não obteve o resultado esperado quando da valoração da prova pelo Colegiado *a quo*, e buscou descredenciar a análise

feita pela DRJ, sob o pretexto de suposta omissão acerca das alegações e documentos acostados aos autos.

Omissão significa um não enfrentamento de uma questão posta na impugnação. Isso não ocorreu no caso concreto. A matéria recursal foi enfrentada e motivada, devendo ser afastada qualquer possibilidade de falta de fundamentação do referido capítulo recursal.

Sendo assim, afasto a preliminar de nulidade por não está caracterizada a omissão alegada pelo Sujeito Passivo.

Mérito

Conceito de Insumo

A pedra angular do litígio posta neste capítulo recursal se restringe à interpretação das leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O conceito de insumo para fins de aplicação das Leis nº 10637/2002 e 10833/2003, já está pacificado no âmbito da Administração Tributária, em virtude do julgamento do REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, julgado na sistemática de recurso repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça, no qual ficou consignada a 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 RESTRITIVO 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.

O item 42 da Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, 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.

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.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade** e **relevância** ao processo produtivo da sociedade. Para tanto, propõem-se o “teste da subtração”, que nada mais é do que a eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Se o produto ou serviço se mantiver com as mesmas características é porque o item não é essencial ou relevante.

O ponto de partida é identificar o objeto social do sujeito passivo.

A sociedade tem como objetivo social a exploração do transporte ferroviário de carga, em toda extensão que for permitida, em cada época, pelas leis e regulamentos aplicáveis, bem como a exploração de serviços de carga, descarga, armazenagem e transbordo nas estações, pátios e terrenos existentes na faixa de domínio das linhas ferroviárias objeto de concessão, e, ainda, a exploração de fontes de receitas alternativas, complementares, acessórias e projetos associados, tais como:

- a) utilização de faixa de domínio para instalação de linhas afetas a sistemas de transmissão de dados, voz, texto, imagens e similares;
- b) exploração comercial, inclusive para propaganda, de espaços disponíveis nos imóveis operacionais;
- c) prestação de serviços de consultoria técnica;
- d) instalação e exploração de terminais intermodais;
- e) exploração de projetos imobiliários com aproveitamento de imóveis operacionais;
- f) outros projetos ou atividades, direta ou indiretamente associados à prestação do serviço público ou a seu objeto social.

Diante do objeto social do Sujeito Passivo, passa-se à análise da legalidade das glosas objeto do recurso voluntário, tendo como base a **essencialidade ou a relevância** ao processo produtivo da sociedade. Para tanto, valho-me do “teste da subtração já explicado.

1 - Dos créditos sobre despesas decorrentes da locação de máquinas e equipamentos, como caminhões, escavadeiras, máquinas de solda e empilhadeiras;

Em seu recurso voluntário, defende o sujeito passivo:

...a decisão recorrida foi equivocada ao manter as glosas sobre créditos sobre despesas com a locação de mini escavadeiras, empilhadeiras, caminhões, contêineres e máquinas de solda. Na linha do que apontado pela Autoridade Autuante e de forma contrária à jurisprudência do CARF especialmente na análise de tais despesas para empresas transportadoras do porte da Recorrente, a decisão recorrida se limitou a dizer que tais itens seriam veículos, de modo que não se enquadrariam ao conceito de máquinas e equipamentos para fins de creditamento.

No termo de verificação fiscal, que doravante será denominado TVF, ficou registrado que:

As despesas com a locação de veículos utilizados nas atividades da pessoa jurídica não fazem jus ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep previsto no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, uma vez que veículos não se enquadram no conceito de “máquinas e equipamentos” para fins do referido dispositivo legal.

As despesas com a locação de veículos, máquinas e equipamentos sem mão-de-obra de operação não se confundem com a prestação de serviços e, portanto, não

podem ser consideradas insumos para fins de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumos, prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Tais despesas não são insumos por não se enquadrarem na expressão “bens e serviços” do referido dispositivo legal.

(...)

Desta forma, relativamente ao aproveitamento de créditos, do total da base de cálculo declarada no EFD contribuições – BLOCO F 100 , da planilha apresentada pela fiscalizada, denominada “Doc 1.1”, foi glosado R\$ 1.748.860,88, referente à LOCAÇÃO DE CAMINHÕES/RETROESCAVADEIRAS , conforme registros individualizados que seguem apontados na PLANILHAS N.º 02 que segue anexa ao presente TERMO.

(...)

Ao verificar a planilha nº 02 do TVF, constato que houve glosas de locação de caminhões, empilhadeiras, escavadeiras, retroescavadeiras, máquinas de solda caminhão, de escavadeiras, empilhadeiras e contêineres (utilizados como estação, com banheiro, mini cozinha para os mecânicos) e custos com colocação de contratrílho. Tendo como base legal os incisos II e IV, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003

Primeiro ponto a destacar é que os custos com aluguel de veículos não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas. Isto porque, sempre que um dispositivo da legislação tributária quis alcançar os bens classificados como veículos, os citou expressamente e, como muitas vezes se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo veículos aparece junto com eles, como é o caso de máquinas ou de equipamentos, demonstrando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.

Em um ensaio digno de aplauso feito pelo conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, a questão é bem explicada:

"Este serviço não pode ser considerado insumo, por não ser inerente ao processo produtivo da empresa, bem como não pode ser considerado como enquadrado no inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003[1], pelo fato de veículo não ser considerado máquina ou equipamento. Neste ponto, ressalta-se que diversos atos legais diferenciam os termos máquinas, equipamentos e veículos. Exemplificando:

Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

"Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da

contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)"

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

"Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)" (grifou-se)

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

"Art. 7º A base de cálculo será:

(...)

§ 3º A base de cálculo fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso de importação, para revenda, de caminhões chassis com carga útil igual ou superior a 1.800 kg (mil e oitocentos quilogramas) e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg (mil e quinhentos quilogramas), classificados na posição 87.04 da

Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal; e II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de importação, para revenda, de máquinas e veículos classificados nos seguintes códigos e posições da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

(...)

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

§ 3º Na importação de máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:

(...)

§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da referida Lei, as alíquotas são de:

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

§ 7º O disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de máquinas ou veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Art. 38. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda a pessoa jurídica sediada no exterior, com contrato de entrega no território nacional, de insumos destinados à industrialização, por conta e ordem da encomendante sediada no exterior, de máquinas e veículos classificados nas posições 87.01 a 87.05 da TIPI.” (grifou-se)

O Manual de Contabilidade Societária^[2] assim dispõe sobre o tema:

v - Maquinas, Aparelhos e Equipamentos

Tal conta envolve todo o conjunto dessa natureza utilizado no processo de produção da empresa. Na conta Instalações estariam os equipamentos e bens de auxiliares à produção e nesta os utilizados como base para a realização da atividade da empresa; todavia, inúmeras empresas classificam as instalações na própria conta Maquinas, Aparelhos e Equipamentos, mantendo controles paralelos para a segregação da depreciação

[...]

IX - Veículos

São classificados nessa conta todos os veículos que estão sob o controle da empresa, sejam os de uso da Administração, como os do pessoal de vendas ou de transporte de carga em geral. Os veículos de uso direto na produção, como empilhadeiras e similares, podem ser registrados na conta Equipamentos.

A Resolução Conselho Federal de Contabilidade nº 1.177, de 2009, exemplifica as classes de imobilizado, fazendo distinção entre máquinas e veículos:

37. Classe de ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classes individuais:

- (a) terrenos;
- (b) terrenos e edifícios;
- (c) máquinas;
- (d) navios;
- (e) aviões;
- (f) veículos a motor;
- (g) móveis e utensílios; e
- (h) equipamentos de escritório.

A Por fim, a TIPI vigente a partir de 2007, também faz a distinção entre máquinas e material de transporte, classificando, por exemplo, as empilhadeiras na posição 84.27, dentro da Seção XVI - MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS. Já os veículos, em geral, são classificados como material de transporte, na Seção XVII – MATERIAL DE TRANSPORTE, nos Capítulos 86 e 87".

Assentadas nessas premissas, resta claro que os alugueis de veículo não podem ser considerado máquina ou equipamento de que trata o inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, de forma que a glosa sob essa rubrica deve ser mantida.

Diante dessa breve explanação, afasto a possibilidade de veículos se enquadrarem como máquina e equipamento.

Porém, o trabalho não se encerra, pois há de se analisar se os itens glosados são realmente veículos.

Trago à baila trecho da Diligência proposta pela DRJ que separa de forma clara e didática os itens que foram glosados como custo de aluguel de veículos.

Foram glosados, segundo o TVF, créditos decorrentes da locação de caminhões, retroescavadeiras e empilhadeiras, (i) por se tratar de veículos os quais não se enquadrariam no conceito de "máquinas e equipamentos" para os fins da legislação e, ainda, (ii) em razão de que despesas com a locação de veículos, máquinas e equipamentos, sem mão-de-obra de operação, não se confundem com a prestação de serviços e, portanto, não podem ser considerados insumos para fins da não cumulatividade das contribuições.

Alega o sujeito passivo que foram glosados créditos sobre despesas com a locação de caminhões, empilhadeiras, escavadeiras, retroescavadeiras, máquinas de solda, contêineres e custos com colocação de contratrílho. E consta da Planilha nº 02 que acompanha o TVF, de fato, glosas que alcançaram locação de caminhões, miniescavadeiras, retroescavadeiras, escavadeiras, empilhadeiras, contêineres, máquina de solda e colocação de contratrílho (fls. 17579/17588).

Em relação à locação de veículos, a Solução de Consulta Cosit nº 18, de 18/03/2020, que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 17/09/2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, estipula de fato, em sua Ementa, que: "As despesas com aluguel de veículos utilizados na prestação de serviços não se enquadram entre as hipóteses geradoras de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

Tais despesas não são insumos por não se enquadrarem na expressão "bens e serviços" do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002". Referida Solução de Consulta também aborda a possível correlação entre despesas com aluguel de

veículos e o inciso IV do art. 3º das Leis nº Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 - os quais permitem a apuração de créditos das contribuições sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa -, abrigando a seguinte conclusão: *"Interpretando-se sistematicamente a legislação das contribuições, conclui-se que "veículos" não estão abrangidos pelo termo "máquinas"."*

Independentemente de juízo de anuência à íntegra das conclusões veiculadas pela Solução de Consulta Cosit nº 18, de 18/03/2020, tem-se que, na esfera da RFB, o aluguel de veículos não dá azo à apuração de créditos na não cumulatividade das contribuições, seja porque não são insumos (não correspondem a bens ou serviços utilizados na prestação de serviços) seja porque não correspondem a máquinas e equipamentos.

Constata-se, porém, que além de veículos propriamente ditos (caminhões, caminhões semi-pesados, caminhões guindastes e outros, todos classificados, em princípio, em uma das posições e desdobramentos pertencentes ao Capítulo 871 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI/2017, aprovada pelo Decreto nº 8.950/2016), as glosas perpetradas pela autoridade fiscal também alcançaram miniescavadeiras, retroescavadeiras, escavadeiras, empilhadeiras, contêineres, máquina de solda e colocação de contratrilho (fls. 17579/17588).

Sabidamente, miniescavadeiras, retroescavadeiras e escavadeiras encontram-classificadas, em princípio, em uma das subposições e desdobramentos da posição 84.29 da TIPI (*"Bulldozers", "angledozers", niveladores, raspotransportadores ("scrapers")*, pá mecânicas, escavadores, carregadoras e pá carregadoras, compactadores e rolos ou cilindros compressores, autopropulsados."); empilhadeiras, por sua vez, encontram-se classificadas, em princípio, em uma das subposições e desdobramentos da posição 84.27 da TIPI (*"Empilhadeiras; outros veículos para movimentação de carga e semelhantes, equipados com dispositivos de elevação."*); e máquinas de solda encontram-se classificadas, em princípio, em uma das subposições e desdobramentos da posição 85.15 da TIPI (*"Máquinas e aparelhos para soldar (mesmo de corte) elétricos (incluídos os a gás aquecido eletricamente), a "laser" ou outros feixes de luz ou de fôtons, a ultra-som, a feixes de elétrons, a impulsos magnéticos ou a jato de plasma; máquinas e aparelhos elétricos para projeção a quente de metais ou de ceramais ("cermets")"*). Neste passo, o Capítulo 84 da TIPI refere-se, dentre outros, a *"máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes"*, enquanto do Capítulo 85 da TIPI diz respeito, dentre outros, a *"Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes"*, inexistindo, portanto, qualquer dúvida quanto ao fato de que os mencionados aparelhos dizem respeito todos a máquinas e equipamentos e não a veículos como, inadvertidamente, concluiu a autoridade fiscal.

Por sua vez, os contêineres constantes da Planilha nº 02 (fls. 17579/17588) encontram-se classificados, em princípio, na NCM 8609.00.00 (“Contêineres, incluídos os de transporte de fluidos, especialmente concebidos e equipados para um ou vários meios de transporte”), também não correspondendo a veículos, ao passo que a colocação de contratrilho, assim genericamente descrita, também não se pode confundir, à obviedade, com veículos (ou mesmo com máquinas e equipamentos), tratando-se, tomado-se em conta apenas a nomenclatura utilizada, de bens/serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por etapa do processo de prestação de serviço, nos termos em que referidos pelo Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17/12/2018.

Utilizo os argumentos postos na Resolução da DRJ02 nº 102-000.058, de 20 de maio de 2021, e afasto as glosas referentes aos aluguéis de miniescavadeiras, de retroescavadeiras, de escavadeiras e de máquina de solda, por entender que são essenciais ao processo produtivo da recorrente.

Restaram para análise os custos com os aluguéis de caminhões, de empilhadeiras e de contêineres, além do serviço de colocação de contra trilhos.

Aluguéis de Caminhões e de empilhadeiras

Alega a recorrente:

Em decorrência da especificidade de sua atividade (transporte de cargas no modal ferroviário), a Recorrente precisa manter e transportar uma série de bens e peças de reposição prontas para uso, caso necessário, do seu almoxarifado aos seus diversos estabelecimentos e estruturas, principalmente considerando a necessidade de manutenção de locomotivas, vagões e outras estruturas imprescindíveis para o transporte ferroviário.

Toda a organização e movimentação desde o almoxarifado é realizada por meio do uso de empilhadeiras e caminhões locados, o que denota a relevância desses bens para o desenvolvimento das atividades da Recorrente. As empilhadeiras também são utilizadas nas oficinas da Recorrente e são imprescindíveis para a movimentação de peças para manutenção.

Nesse aspecto, há que considerar a imponente quantidade de itens que a Recorrente transporta desde o seu almoxarifado até outras áreas de sua estrutura e inclusive até outros de seus estabelecimentos, o que justifica o uso de empilhadeiras e caminhões locados. Além disso, considerando que muitas dessas peças de reposição são para locomotivas e vagões, é possível imaginar o tamanho desses itens, os quais não permitem o seu carregamento nas estruturas da Recorrente ou fora de seus estabelecimentos por outros meios que não pelo uso de empilhadeiras e caminhões.

Da mesma forma, tratando-se a Recorrente de prestadora de serviço de transporte ferroviário, evidentemente que a locação de escavadeiras e

retroescavadeiras se caracteriza-se como insumo para que possa promover a manutenção das vias férreas, o que é essencial para o desenvolvimento de sua atividade-fim e extremamente relevante à Recorrente porque a responsabilidade por essa manutenção é sua em razão de previsão expressa do contrato de concessão firmado com o União Federal, por intermédio do Ministério dos Transportes e da Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT.

Pela análise do objeto social da recorrente e do uso descrito por ela dos caminhões e empilhadeiras, vejo que a utilização desses meios de transporte são essenciais para a entrega do serviço prestado. Neste contexto, afasto as glosas referentes aos aluguéis de caminhões e empilhadeiras utilizados, tão somente, para transportar os bens e peças de reposição de seu almoxarifado aos seus diversos estabelecimento e estruturas.

Serviço de colocação de contra trilhos

O contratrilho, também conhecido como trilho de restrição ou trilho de verificação, é usado para reduzir o desgaste da curva e impedir que as rodas mudem sua direção segurando-as no alinhamento correto. Sua principal função é garantir a segurança e a estabilidade dos trens, evitando que as rodas descarrilem.

Portanto, o contra trilho é um componente essencial nos sistemas ferroviários, especialmente em áreas críticas como curvas acentuadas e cruzamentos. Logo, os serviços de colocação de contra trilhos são essenciais a prestação de serviço da recorrente.

Com essa breve consideração, afasto as glosas referentes aos serviços de colocação de contra trilhos.

Aluguel de contêineres

Na planilha 02, anexa ao TVF, foi descrito que os contêineres servem para abrigar uma pequena estação, com banheiro e uma mini cozinha e dar apoio aos mecânicos na linha férrea, durante a execução do trabalho de construção e de manutenção.

Comparo esses contêineres com um local que serve como uma pequena casa de apoio aos trabalhadores da recorrente. Não enquadro esses custos como insumos e sim a título de “alugueis de prédios”, inciso IV do art. 3º das leis da não cumulatividade. De forma que reverto as glosas sob essa rubrica.

2 - Da glosa sobre despesas relativas ao “Contrato Geral de Investimentos, Transporte e Outras Avenças”.

Foram glosados os valores que constam da Planilha nº 03 anexa ao Termo de Verificação Fiscal, relativos a “Contrato de investimento / transporte”, integrantes da Conta “Custos Serviços Terceiros Empresas Coligadas”, prestados pela pessoa jurídica Rumo Logística Operadora Multimodal COSAN, em razão de não se tratar de gastos com “Locação de Equipamentos Ferroviários – Vagões”, como informado pela contribuinte, mas sim de dispêndios relativos à remuneração de investimentos.

Tanto na impugnação, como no recurso voluntário, a recorrente alega que de fato se trata de um contrato de investimentos, não sendo esta, porém, a única relação obrigacional do contrato, por intermédio do qual a RUMO LOG investiu R\$ 971.045.000,00 em ativos ferroviários, incluindo material rodante (locomotivas e vagões) e via permanente (infraestrutura e trilhos), ativos estes que, apesar de pertencerem à Rumo Log, possibilitaram às empresas do grupo ALL aumentarem sua capacidade de volume transportado, aduzindo que é a responsável pela manutenção desses itens e pela sua substituição em caso de avaria, o que garante que os ativos da Rumo Log serão devolvidos da forma que recebidos.

Importante a transcrição do TVF sobre o tema, para demonstrar como a Fiscalização chegou à conclusão de que os valores pagos pela recorrente não passavam de remuneração de investimentos:

**VI – GLOSA DE CRÉDITOS – BLOCO F - CRÉDITOS RELATIVOS A INVESTIMENTOS –
RUMO LOGÍSTICA OPERADORA MULTIMODAL - COSAN**

Na citada planilha apresentada pela fiscalizada, denominada “DOC01”, onde a empresa apresenta a relação analítica completa das despesas relativas aos registros constantes deste BLOCO F com NATUREZA de BASE DE CÁLCULO “Aquisição de serviços utilizados como insumo”, que totalizam R\$ 387.625.562,52, constamos que parte dos créditos contabilizados a este título (R\$ 185.954.700,01) foram calculados em relação a gastos relativos ao Contrato de investimento/transporte - RUMO LOGÍSTICA OPERADORA MULTIMODAL - COSAN – CNPJ 71.550.388/0001-42 .

Com relação a estes registros, inicialmente, a empresa foi intimada através do TERMO N.^º 06 – INTIMAÇÃO FISCAL de 10/07/19, a apresentar contrato eventualmente efetuado junto à RUMO LOGÍSTICA OPERADORA MULTIMODAL COSAN – CNPJ 71.550.388/0001-42 e cópias de 42 registros declarado no bloco F 100, selecionados por amostragem, e entre estes estavam 4 os registros relativos à “RUMO – COSAN”:

Como já relatado, em carta resposta de 27/08/19 informou que os 42 registros se tratavam de 6.000 eventos, e que devido ao volume de documentos a empresa estava apresentando parte deles, através de amostragem por ela mesma selecionada, e nesta ocasião apresentou cópia da NOTA DE DÉBITO N.^º 01551, de 25/07/2016, no valor de R\$ 3.588.734,28, sendo que na descrição da mesma constava “LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTO FERROVIÁRIO (VAGÕES) – PARCELA FIXA, com a natureza de operação “LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS”.

Posteriormente, em 04/09/19, acrescentou complementação de sua resposta, apresentando o contrato junto à RUMO LOGÍSTICA OPERADORA MULTIMODAL CNPJ 71.550.388/0001-42 e esclareceu que o contrato apresentado atendia parte do solicitado na planilha com 42 registros por amostragem (ITENS 15, 11, 38 e 40), mas não apresentou nenhum outro comprovante relativo a estes dispêndios, e informou:

No ano de 2009, diante de uma necessidade de mercado relativa ao aumento no volume de produtos transportados através de ferrovias com destino ao porto de Santos/SP, principalmente com relação ao açúcar, foi firmado entre o antigo grupo ALL (no qual se incluía esta

Fiscalizada) e a Rumo Logística Operadora Multimodal (Rumo Log) o Contrato Geral de Investimento, Transporte e Outras Avenças.

Referido contrato previa um investimento por parte da Rumo Log no valor de R\$ 971.045.000,00 em ativos ferroviários, incluindo material rodante (vagões e locomotivas) e via permanente (infraestrutura e trilhos). Ativos estes que possibilitariam as empresas do grupo ALL aumentar sua capacidade de volume transportado.

Em contraprestação aos investimentos realizados, as empresas do grupo ALL se comprometeram a aumentar os volumes transportados (conforme definido através do contrato apresentado), assim como **efetuar o pagamento a título de remuneração por tonelada de produto transportado utilizando-se destes novos ativos** (base para os créditos apropriados).

Importante destacar que a referida operação foi essencial para a manutenção dos negócios de ambos os grupos empresariais, possibilitando assim o atendimento pleno do contratado através de seus clientes, além de que se fez necessária à época principalmente em virtude de: (i) necessidade da Rumo Log do aumento do volume transportado com destino a Santos/SP; e (ii) falta de recursos próprios do grupo ALL para a realização dos investimentos necessários.

Por fim, ressalta-se a essencialidade destas despesas no ano calendário de 2016, visto que grande parte dos serviços de transportes realizados no período se deu através destes ativos.

Como já relatado no Item anterior, em virtude da resposta acima, que informou sobre o agrupamento de determinados créditos declarados no BLOCO F, através do TERMO N.º 12, foi intimada a apresentar “PLANILHA EXCEL com a relação analítica completa das despesas relativas aos registros constantes do BLOCO F das EFDs Contribuições – AC 2016, com NATUREZA de BASE DE CÁLCULO “Aquisição de serviços utilizados como insumo”, que totalizam R\$ 387.625.562,52, Acrescentar esclarecimentos dos critérios de essencialidade ou de relevância de cada um destes itens, para a prestação de serviços pela pessoa jurídica (em conformidade com o Parecer Normativo COSIT/RFB nº05, de 17/12/2018, elaborado a partir de entendimento estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n. 1.221.170/PR)”.

Já relatamos que em atendimento apresentou planilha denominada “DOC01” que identifica de forma individualizada os registros que compõem o total de R\$ 387.625.562,52, declarados a título de “03 - Aquisição de serviços utilizados como insumo”, no BLOCO F 100 das EFDs – CONTRIBUIÇÕES, AC 2016, e em carta

resposta novamente repetiu o conteúdo da carta resposta apresentada em 04/09/19.

Após análise sumária dos documentos apresentados e diante de dúvidas levantadas por esta Auditora, via telefônica, relativamente a estas incongruências declaradas, ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS X AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS X INVESTIMENTOS, a empresa apresentou em 31/08/2020 demais esclarecimentos, novamente repetindo os conteúdos das cartas resposta apresentadas em atendimento aos Termos n.º 06 e n.º 12, esclareceu que considera correto a declaração destas operações no BLOCO F das EFDs Contribuições, e ainda informou: “que pode ainda restar dúvida com relação à Natureza da Base de Cálculo do Crédito (Aquisição de serviços utilizados como insumo), no entanto, ressalta-se que esta informação não causou nenhum tipo de prejuízo ao erário e nem mesmo descharacteriza a real natureza da operação realizada – essencial para a manutenção dos seus negócios, possibilitando assim o atendimento pleno do contrato através de seus clientes, com o objetivo final de fomentar o escoamento de produtos agrícolas, substancialmente os destinados à exportação por intermédio do Porto de Santos”, acrescentando:

“Conforme visto, esclarecemos que os ativos não são de propriedade da fiscalizada, cabendo a esta, por força contratual, o pagamento da remuneração à sucessora da Rumo Log, pela utilização dos ativos investidos nas malhas da fiscalizada, conforme prevê a cláusula terceira do contrato, demonstrada a seguir:

CLÁUSULA TERCEIRA - DAS CONTRAPRESTAÇÕES DO INVESTIMENTO FERROVIÁRIO

3.1. Em contraprestação ao Investimento Ferroviário realizada pela RUMO, conforme descrito na Cláusula Segunda supra, o GRUPO ALL fica obrigado, a partir da Data de Eficácia, a;

(i) prestar os serviços de transporte ferroviário de acordo com os termos do Contrato do Transporte, bem como efetuar o pagamento de remuneração no valor de R\$ 22,00 (vinte e dois reais), incluída PIS/COFINS e líquido de ICMS, por tonelada de Produto transportado pelo GRUPO ALL ou pela MRS LOGÍSTICA S.A, (desde que contratada pelo GRUPO ALL para a realização do transporte de Produto em favor de cliente do GRUPO ALL) na Malha Ferroviária para a RUMO ou para qualquer outra empresa.

(ii) efetuar o pagamento da remuneração no valor de R\$ 22,00 (vinte e dois reais), incluído PIS/COFINS e líquido de ICMS, por tonelada de Carga transportados em favor de terceiros, toda vez que o GRUPO ALL utilizar, a seu critério, o vagão de propriedade da RUMO, sendo certo que a utilização do vagão de propriedade da RUMO, nos termos ora avençados, por período superior a 10 (DEZ) dias ensejará novo pagamento da remuneração prevista neste item. A título de esclarecimento as Partes reconhecem que não será devido pelo GRUPO ALL remuneração pelo uso de locomotiva da RUMO em decorrência do transporte de Carga e/ou Produto em favor de terceiros.

(iii) A RUMO, a seu exclusivo critério, com pré-aviso de 90 dias, a partir do quarto ano calendário da Data de Eficácia deste Contrato, poderá disponibilizar até 595 (quinientos e noventa e cinco) vagões de sua frota para o Grupo ALL nos meses de março, abril, maio e junho. Nesta hipótese, o GRUPO ALL deverá pagar à RUMO, o valor de R\$ 22,00 (vinte e dois reais), incluído PIS/COFINS e líquido de ICMS, por tonelada. O GRUPO ALL tem a obrigação de efetuar o transporte de, no mínimo, 252 (duzentos e cinquenta e duas) toneladas por vagão/mês.

Nos referidos esclarecimentos, a empresa nada informou sobre o único documento comprobatório apresentado até então em relação a estes dispêndios, qual seja, Nota de Débito n.º 1551, já parcialmente transcrita (onde constava "LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTO FERROVIÁRIO (VAGOES) - PARCELA FIXA, com a natureza de operação "LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS") , cuja descrição é totalmente incongruente com os esclarecimentos prestados e com as cláusulas do contrato que a amparam.

Assim, não havendo compatibilidade entre o informado e o documento comprobatório apresentado, através do TERMO N.º 18 – INTIMAÇÃO FISCAL, de 03/09/2020, a empresa foi intimada a apresentar todos os documentos referentes aos registros declarados a título de aproveitamento de crédito nestas operações registradas como “Contrato de investimento / transporte” – RUMO LOGÍSTICA OPERADORA MULTIMODAL COSAN – CNPJ 71.550.388/0001-42, que totalizavam R\$ 185.954.700,01.

Em resposta, em 11/09/2020, informou que por um lapso os documentos anteriormente solicitados não haviam sido apresentados e apresentou todos os AVISOS DE DÉBITO relativos a esta operação com “RUMO – COSAN” (apresentou AVISOS DE DÉBITO N.º 1526, 1527, 1529, 1531, 1533, 1535, 1537, 1539, 1541, 1542, 1543, 1545, 1547, 1550, 1552, 1560, 1649, 1651, 1670 E 1672), e em todas constando “LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTO FERROVIÁRIO (VAGÕES)”.

Ainda assim, mesmo diante da apresentação de todos os “AVISOS DE DÉBITO” relativos a esta operação, nas justificativas apresentadas a empresa continuou a nada informar sobre a divergência entre a descrição dos AVISOS DE DÉBITO , onde constava “LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTO FERROVIÁRIO (VAGÕES) – PARCELA FIXA e a operação constante do referido contrato junto à “RUMO – COSAN” e por ela justificada “INVESTIMENTOS EM ATIVOS”, e por este motivo, através do TERMO N.º 19 – INTIMAÇÃO FISCAL, entre outros documentos, em relação a este tópico a empresa foi intimada a “2. Justificar a divergência entre os documentos comprobatórios apresentados em 14/09/2020 (Avisos de Débito -RUMO LOGÍSTICA OPERADORA MULTIMODAL S/A – natureza da operação: “locação de bens móveis” referentes aos registros a seguir identificados) e a resposta/justificativa apresentada em 31/08/2020 (adiante transcrita), referente ao aproveitamento de créditos vinculadas ao Contrato Geral de Investimentos firmado com a empresa Rumo Logística Operadora Multimodal – CNPJ 71.550.388/0001-42.”

Obs: Na Intimação foram detalhados os 19 registros que totalizavam R\$ 185.954.700,01.

Em carta resposta de 06/10/2020, a fiscalizada informou:

“Ocorre que, por um lapso no preenchimento dos Avisos de Débito, constou nos referidos documentos o termo 'LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS FERROVIÁRIOS (VAGÕES)' o que não reflete a operação realizada, fato este que pode ser facilmente constatado ao se verificar a especificidade da operação discriminada

no contrato e, sobretudo, o fato de que os Avisos de Débitos utilizados de forma acessória não se tratam de documentos fiscais em sentido estrito, cuja referência errônea e indevida ao tipo de despesa incorrida não tem o condão de levá-lo à completa invalidação.

Insta ressaltar que, tal procedimento foi corrigido a partir do mês de março/2017, conforme pode ser comprovado através de aviso de débito emitido naquela data (**Doc 01**).

Não obstante essa questão, é necessário levar em consideração a boa-fé desta Fiscalizada durante todo o procedimento fiscalizatório, visto que jamais deixou de apresentar documentos e informações essenciais a esta D. Autoridade, bastando observar todo o contexto probatório e contábil já apresentado neste Dossiê Digital.

Por ser oportuno, importante trazer à discussão o princípio da essência sobre a forma, por meio do qual é possível verificar a real finalidade da operação realizada/analisada, não se limitando apenas à formalidade dos documentos existentes para implementá-la.

Vale ainda destacar que, eventuais erros materiais não têm o condão de anular o negócio jurídico, conforme a redação do artigo 142, do Código Civil: "*O erro de indicação da pessoa ou da coisa, a que se referir a declaração de vontade, não viciará o negócio quando, por seu contexto e peias circunstâncias, se puder identificar a coisa ou pessoa cogitada*". Em outras palavras, é possível verificar a essência dos valores descritos nos Avisos de Débito ao se observar o contrato principal do qual tais Avisos derivaram

Por fim, no que tange ao item 2, diante de todos os documentos e esclarecimentos apresentados até o presente momento, entendemos não restar dúvidas quanto a natureza e essencialidade da operação, no entanto, nos colocamos à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais que esta D. Autoridade Fiscal julgue necessário."

Verifica-se, que conforme informado pela fiscalizada, já reproduzido neste Termo, que tais aproveitamentos não se tratam de gastos com "LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS FERROVIÁRIOS - VAGÕES", cujo aproveitamento estaria amparado pelos Art. 3º da Lei 10.647/2002 e 10.833/2003, mas sim de dispêndios relativos à remuneração de investimentos.

"Em contraprestação aos investimentos realizados, as empresas do grupo ALL se comprometeram a aumentar os volumes transportados (conforme definido através do contrato apresentado), assim como **efetuar o pagamento a título de remuneração por tonelada de produto transportado utilizando-se destes novos ativos** (base para os créditos apropriados).

Concluída a introdução, passamos a tecer nossos esclarecimentos quanto ao solicitado."

A empresa em respostas apresentadas, argumenta que tais investimentos, são essenciais e obrigatórios no contexto da exploração do serviço de transporte ferroviário, e da mesma forma que o item anterior, após análise dos esclarecimentos e dos documentos apresentados, fica constatado que estes aproveitamentos, mesmo sendo despesas relevantes e essenciais, não podem ser tratados como insumos, já que tais despesas não se tratam de “AQUISIÇÃO DE BENS”, estão dissociadas de qualquer “PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS”, e ainda não se caracterizam como quaisquer outras despesas definidas na legislação que possam ser enquadrados no disposto nos ART. 3.^º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que regem o aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS NÃO CUMULATIVAS.

Tanto na impugnação como no recurso voluntário, a recorrente buscou defender que havia uma locação dos vagões que pertencem a RUMO LOG, fruto do investimento realizado por ela no Grupo ALL, e que essas operações deveriam gerar créditos das contribuições para a ora recorrente.

Discordo da tese da recorrente. Ao meu sentir, não foi provado nos autos que a operação foi de locação dos vagões.

Houve várias oportunidades para a recorrente provar suas alegações. Foram quatro intimações objetivas, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal. Na última intimação foram solicitadas explicações acerca das divergências entre os documentos comprobatórios apresentados em 14/09/2020 (Avisos de Débito -RUMO LOGÍSTICA OPERADORA MULTIMODAL S/A – natureza da operação: “locação de bens móveis” referentes aos registros a seguir identificados) e a resposta/justificativa apresentada em 31/08/2020 (adiante transcrita), referente ao aproveitamento de créditos vinculadas ao Contrato Geral de Investimentos firmado com a empresa Rumo Logística Operadora Multimodal – CNPJ 71.550.388/0001-42.

Em resposta, a recorrente afirmou “Ocorre que, por um lapso no preenchimento dos Avisos de Débito, constou nos referidos documentos o termo “*LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS FERROVIÁRIOS (VAGÕES)*” o que não reflete a operação realizada...”

Na minha visão, o que de fato aconteceu foi a remuneração, por via oblíqua, dos investimentos da RUMO LOG no GRUPO ALL. Tudo bem pensado, pois já era sabido que nos meses de março, abril, maio e junho, não haveria um substancial transporte de açúcar, o que acarretaria uma ociosidade da malha. Diante dessa informação, nada mais perfeito do que “criar” uma cláusula contratual prevendo uma operação de aluguel de bem móvel para esses meses, entre as duas sociedades. Com isso, o investidor recebeu anualmente a remuneração pelo investimento. Há, no caso em questão, um pagamento pelo investimento travestido de recebimento por aluguel de bens móveis.

A alegação de que o investimento de quase um bilhão de reais foi apenas para que as empresas ferroviárias no Brasil tivessem capacidade de suportar o transporte de um alto volume de açúcar, sem nenhum retorno, sem pagamento de remuneração pelo investimento, vai contra qualquer princípio econômico. Nenhuma sociedade disponibiliza essa quantia monetária

sem que haja uma contrapartida, também, monetária. Essa contrapartida para o RUMO LOG se incorporava em forma de “pseudas” operações de aluguéis de bens móveis.

Diante dessas breves considerações, mantenho a glosa referente às despesas relativas ao “Contrato Geral de Investimentos, Transporte e Outras Avenças”.

3 - Dos créditos sobre despesas com segurança, vigilância, escolta e monitoramento.

A decisão recorrida manteve as glosas pelos seguintes fundamentos:

Tem-se, no caso concreto, que as glosas em tela alcançam as pessoas jurídicas Mult Service Vigilância Ltda e Gersepa Gerenciamento de Serviços Patrimoniais Ltda.

(...)

Por sua vez, os contratos apresentados pela contribuinte em relação à pessoa jurídica **Gersepa Gerenciamento de Serviços Patrimoniais Ltda** (fls. 20475/20488, 20493/20496, 20498/20511, 20514/20527 e 20530/20543) têm por objeto a prestação de “serviços de monitoramento, fiscalização, segurança e demais atividades inerentes à proteção patrimonial e pessoa dos colaboradores, empregados e demais indicados pela CONTRATANTE”, alcançando, dentre outros, o fornecimento de mão de obra/Serviços de: Gerência Operacional, Portaria 24h, Fiscal, Analista de Monitoramento, Auxiliar Administrativo, Assistente Administrativo, Supervisor de Portos, Auxiliar de Operação, Balanceiro, Coordenação Móvel, Posto Fiscal Móvel, Fiscalização com Moto, Fiscalização com Veículo, Posto Frentista, Posto Conferente Diesel e Frentista, Portaria 24h, Fiscal Sede ALL, Agente de Mapeamento, Portaria 12h, Fiscal Via Permanente, Posto Móvel com Veículo, Auxiliar Operacional Olho Vivo, Posto de Fiscalização, Posto Fiscal Móvel, Fiscal de Patrimônio, Tático 24h (Conforme Ordens de Serviço de fls. 20490/20491, de fl. 20513, de fl. 20529 e de fl. 20545, as quais integram os respectivos Contratos).

Indubitável, pois, que os serviços prestados pela pessoa jurídica Gersepa Gerenciamento de Serviços Patrimoniais Ltda incluem atividades que não guardam relação com a atividade fim da contribuinte ou sequer guardam relação com serviços de vigilância e segurança patrimonial, ao passo que parcela majoritária destes últimos serviços também não se encontrava relacionada a sua atividade fim (de transporte). Nesse contexto, verifica-se que as glosas que alcançaram as despesas incorridas com a empresa Gersepa Gerenciamento de Serviços Patrimoniais Ltda tiveram por fundamento o fato de que a nota fiscal emitida se encontrava “sem identificação do tipo de mão de obra e do local da referida prestação de serviço, conforme se vê na Planilha 04 A (linhas 08/11, 13/15, 26/27, 71/75, 114/115, 267/270, 301, 404/407, v.g., da mencionada Planilha), tornando incabível, pois, o acolhimento da despesa na base de cálculo dos créditos pretendidos. E como a impugnante não se desincumbiu do ônus

probante de demonstrar a liquidez e certeza dos referidos créditos, impõe-se de maneira inarredável a manutenção destas glosas.

Em relação às glosas que alcançaram a pessoa jurídica **Mult Service Vigilância Ltda**, verifica-se que elas apresentam duas fundamentações diversas. Parcela destas glosas dizem respeito ao fato de que os contratos apresentados na impugnação, de nºs 4810004374, 4810004414, 4810004565, 4810004579 e 4810004643 - Anexo I “relativos ao período sob exame, demonstram que a prestação de serviço se refere a transporte de trabalhadores (como se vê, v.g., nas linhas 12, 29, 276/277, 486, 551 e 1194/1201 da Planilha 04 A). E, com efeito, referidos contratos têm por objeto “a prestação, pela Contratada em favor da Contratante, de serviços de transporte de pessoas, conforme locais, diretrizes e especificações constantes do Anexo I” (fl. 21034, fl. 21049, fl. 21067 e fl. 21113, v.g.), assim definido em caráter genérico e inespecífico. Porém, conforme já sublinhado acima, o direito à apuração de créditos relativos ao transporte de colaboradores encontra-se condicionado (i) à contratação de pessoa jurídica (para a prestação do serviço), (ii) para o transporte de ida e volta ao local de trabalho, (iii) de mão de obra empregada na prestação dos serviços, limitando-se àqueles utilizados para viabilizar a prestação de serviços por parte da mão de obra empregada efetivamente nessas atividades, ou seja, gastos com a contratação de transporte dos funcionários que trabalham diretamente na prestação de serviço. Inexistindo comprovação de que tais dispêndios se destinaram ao transporte de mão de obra empregada em atividades diretamente vinculadas à prestação dos serviços a que se vincula a atividade fim da contribuinte, incabível o restabelecimento das glosas.

No que diz respeito à segunda parcela das glosas que alcançaram a pessoa jurídica Mult Service Vigilância Ltda, estas apresentam como fundamento o fato de se tratar de “vigilância e segurança em diversas áreas, inclusive administrativas, tais como sedes administrativas e portarias”, tratando-se de despesa também empregada em atividade meio, impossibilitando o direito ao crédito (como se vê, v.g., nas linhas 16/25, 35/70, 257/266 e 1110/1180 da Planilha 04 A). Constata-se que os contratos em tela (fls. 20546/20589, 20590/20633, 20634/20677, 20678/20721, 20722/20765), ao definirem o termo “Serviços”, já assinalam que este “corresponde à prestação dos serviços de vigilância objeto deste Contrato, que correspondem às atividades preventivas e ostensivas, realizadas através de vigilantes, na periferia dos bens patrimoniais das CONTRATANTES, situados dentre da área de suas atividades (...)” (fl. 20548, fl. 20592, fl. 20636, fl. 20680, fl. 20724), incluindo, dentre outros, atividades de vigilância armada em soldagem (Rio Verde, v.g.), oficina (Curitiba, Sorocaba e Santos, v.g.), em sedes (Curitiba e Pinhais, v.g.), recepção (Curitiba, v.g.) e portaria (Ponta Grossa, v.g.), conforme Anexo II que integra tais contratos. Trata-se, pois, de contratos que alcançam diversas modalidades de serviços de segurança e vigilância prestados nas múltiplas unidades, áreas e atividades da contribuinte, todos inseridos de forma global em

tais contratos, impossibilitando, de fato, o reconhecimento dos créditos pretendidos, haja vista a ausência de liquidez e certeza dos respectivos valores.

Note-se, ademais, que o pagamento por serviços diversos inseridos todos na execução de um contrato global não inviabiliza, de fato, a apuração de créditos em relação àqueles serviços contemplados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que os valores relativos a cada serviço estejam expressamente discriminados e sejam razoáveis e proporcionais ante as cláusulas contratuais e as operações efetivamente praticadas (nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 43/2017). Ou seja, as parcelas individualizadas, relativas a cada um dos serviços realizados, deve se encontrar identificada no comprovante de pagamento correspondente (no caso, nas notas fiscais emitidas pelo prestador do serviço), assim possibilitando o acolhimento de eventual parcela que, autorizada pela legislação, poderia ingressar na base de cálculo dos créditos invocados.

No caso concreto, verifica-se em todos os pagamentos (e as notas fiscais deles comprobatórias, como se vê às fls. 21910 e 21914, v.g.) efetuados às pessoas jurídicas Mult Service Vigilância Ltda e Gersepa Gerenciamento de Serviços Patrimoniais Ltda não especificam de forma discriminada cada uma das parcelas que entram em sua composição, inviabilizando a pretensão da impugnante. Por outro lado, embora alegue a interessada, de forma genérica, que os contratos apresentados conteriam a individualização de cada item que compõe o seu custo global, permitindo a identificação dos valores das glosas a serem restabelecidas, o fato é que deixou de apresentar e demonstrar qualquer método de rateio o qual, fundamentado em metodologia, controles e critérios racionais que, devidamente demonstrados em sua contabilidade, encontrar-se-ia apto à individualização de cada um dos pagamentos incorridos no mês e que assim poderiam, de forma especificada, dar azo à apuração creditória, a qual resulta obstada.

Como se pode perceber, as glosas foram mantidas pela falta de identificação nas notas fiscais do local onde os serviços foram prestados, uma vez que os contratos previam a prestação dos serviços tanto nas áreas da atividade fim, como nas áreas administrativas. Contribuiu para a manutenção da glosa, o fato de que não foi apresentado um método de rateio, fundamentado em metodologia, controles e critérios racionais, apto à individualização de cada um dos pagamentos incorridos no mês.

A recorrente em seu recurso voluntário, não apresentou um método de rateio nos termos acima mencionado, tampouco notas fiscais ou quaisquer outros documentos que individualizassem a prestação de serviço de segurança, com fim de demonstrar que tais serviços foram prestados nas áreas de sua atividade fim.

Alerto que o direito a créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins deve ser provado pelo Sujeito Passivo. Em outras palavras, cabe a ele o *onus probandi* do seu pleito.

Reproduzo abaixo *ipsis litteris* as razões recursais apresentadas pelo sujeito passivo para defender seu direito ao crédito referente às despesas com segurança, vigilância, escolta e

monitoramento. Não há uma única linha sobre o rateio e não foram acostados novos documentos probatórios.

Alegou a recorrente no recurso voluntário:

Com relação às glosas sobre despesas com **segurança, vigilância, escolta e monitoramento**, a decisão recorrida manteve uma série de glosas sob a alegação de que essas despesas corresponderiam a vigilância e segurança em diversas áreas inclusive administrativas, de modo que não seria permitido o aproveitamento de créditos sobre tais despesas.

No entanto, o entendimento da decisão recorrida não merece prosperar, pois desconsidera que a Recorrente é responsável não só pela segurança e inviolabilidade da carga durante o trajeto, mas também quando as cargas estão em seus pátios e armazéns. Além disso, desconsidera que, por ser operadora ferroviária, a Recorrente também é responsável pela segurança de todas pessoas e mercadorias nas estações e terminais, sendo que os serviços de segurança, vigilância, escolta e monitoramento nesses lugares é fundamental para evitar que indivíduos não autorizados ingressem antes do início do percurso nos próprios vagões e locomotivas. Ou seja, a segurança do transporte é efetuada durante o transporte, mas também no momento de carga e descarga e, ainda, nos pátios e armazéns da Recorrente. Evitando-se que indivíduos indesejados ingressem nos trens, evita-se, por óbvio, ocorrências delitivas durante o trajeto.

Portanto, a segurança do serviço de transporte ferroviário não se faz apenas com a escolta durante o deslocamento das locomotivas e vagões, mas também nas estações e terminais impedindo que indivíduos não autorizados ingressem nos trens, assim como nos pátios e armazéns, visto que estando a mercadoria em poder da Recorrente, a responsabilidade pela segurança e inviolabilidade da carga é sua. Ou seja, a Recorrente deve garantir a segurança da mercadoria em qualquer lugar que esteja exposta e sujeita a roubos ou furtos.

E mais: embora a Recorrente entenda que todas as despesas com segurança previstas nos contratos se revelem como insumos para a sua atividade, **os contratos de segurança apresentados nos autos contêm a individualização de cada item que compõe o custo global do contrato**, o que permitia que a decisão recorrida examinasse item a item e, eventualmente, glosasse os que não considerasse como insumos, descontando o seu valor do total de créditos de PIS/COFINS apropriados sobre tal contrato.

Agora o que não se pode admitir é que a decisão recorrida mantenha a glosa geral do contrato sob a genérica alegação de que parte das despesas de segurança diria respeito a setores administrativos, sem adentrar nas minúcias dos itens que compunham esse contrato. A questão ganha ainda mais relevância à medida que facilmente se observa que diversos dos itens dos contratos de segurança dizem respeito a segurança de trechos da malha permanente, como pode-se notar dos exemplos abaixo:

(...)

Por fim, além de serem essenciais à atividade da Impugnante, as despesas com segurança também se enquadram no conceito de insumos para fins de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS pela circunstância de **serem relevantes** à atividade regulatória de concessão de serviço de transporte ferroviário prestada pela Recorrente.

Isso porque a Recorrente também arca com essas despesas por imposição do contrato de concessão firmado com a ANTT. Nesse sentido, veja-se algumas cláusulas do contrato de concessão, que bem demonstram a obrigação da Recorrente de promover as medidas necessárias para manter a devida limpeza e segurança sobre todos os bens, estabelecimentos e trechos objeto da concessão:

12.2.2 Sem prejuízo de outras disposições previstas em lei, no **Contrato** e em seus Anexos, são deveres da **Concessionária**:

(...)

- (xvi) promover as medidas necessárias, inclusive judiciais, à proteção dos **Bens da Concessão** contra a ameaça ou ato de turbação ou esbulho que vier a sofrer, dando conhecimento à **ANTT**;

(...)

- (xix) assegurar a manutenção, atualidade e integridade de bens e equipamentos vinculados à **Concessão**, observado o direito ao equilíbrio econômico-financeiro do **Contrato**, se e quando aplicável;

(...)

23.4 Constituem infrações sujeitas à imposição da penalidade de multa, no valor correspondente de até 50 (cinquenta) **URS**, as seguintes condutas da **Concessionária** trazidas neste **Contrato** e em seus Anexos:

- (i) não manter em bom estado de funcionamento, conservação e segurança, e às suas expensas, os **Bens da Concessão**, durante a vigência do **Contrato de Concessão**, efetuando as reparações, renovações e adaptações necessárias para tanto, inclusive adotando as providências cabíveis para a sua desocupação, se e quando invadidos por terceiros, nos termos da subcláusula 3.1.3;

(...)

32 Alociação de Riscos

- 32.1** Com exceção dos riscos expressamente alocados ao **Poder Concedente** na subcláusula 32.2, a **Concessionária** é integral e exclusivamente responsável por todos os riscos relacionados à **Concessão**, inclusive, mas não se limitando, aos seguintes:

(...)

- (xxi) segurança operacional e patrimonial da **Ferrovia**;

Diante da impossibilidade de identificação de quais serviços de segurança foram prestados para a atividade fim da recorrente, mantendo as glosas referentes aos serviços de segurança, monitoramento, vigilância e escolta.

4 – Dos créditos sobre despesas com limpeza.

Na decisão recorrida ficou consignado que a glosa sob essa rubrica foi a referente aos serviços de limpeza de áreas administrativas de suas múltiplas instalações, e que esses serviços não foram utilizados diretamente em sua atividade fim. Que os custos com os serviços de limpeza empregados na atividade fim da recorrente teve a glosa revertida.

Alega a impugnante que tais glosas foram mantidas sob genérica alegação de que se trataria de limpeza de áreas administrativas em geral, ao passo que se estaria diante, na espécie, de despesas com a limpeza de terminais e estações ferroviárias, como restaria claro nos registros constantes da planilha elaborada pela própria autoridade fiscal.

Assinale-se, inicialmente, que despesas incorridas em serviços de limpeza empregados diretamente em sua atividade fim tiveram suas glosas restabelecidas, conforme se vê na Planilha 04 B – Glosas Revertidas, fls. 25180/25239, linhas 139/144 e 148/150, v.g.

Contudo, os registros lançados pela contribuinte – e que constam da Planilha 04 A elaborada pela fiscalização – dizem respeito, em geral (os registros apresentam pequenas variações em sua nomenclatura, sem alteração, porém, de conteúdo), a “Limpeza Mão de Obra Rio Preto”, Limpeza Mão de Obra Araraquara” e “Limpeza Mão de Obra Escritor. Araraquara”. Por sua vez, tais serviços foram prestados pela pessoa jurídica Verzani Sandrine Ltda, cujo contrato de prestação de serviço nº 4810004099 (fls. 21993/22006) “tem como objeto a prestação, pela CONTRATADA à CONTRATANTE, dos serviços de higienização, limpeza e conservação nas dependências dos pontos (...) listados abaixo: Paratinga - ZPT; São José do Rio Preto – ZRU; Araraquara – ZAR. PA” (Anexo I, fl. 22003), e dizem respeito à Proposta Técnica e Comercial 934A/2015 apresentada pela Contratada (fls. 22007/22026), alcançando apenas serviços prestados nas Áreas “Administrava em Geral” e “Sanitários e Vestiários”, conforme se vê à fl. 22012.

Portanto, ao contrário do que afirma a impugnante, os serviços em questão referem-se, nos termos contratuais ajustados entre Contratante e Contratada, à limpeza de áreas administrativas de suas múltiplas instalações, inexistindo razão, pelos motivos já expostos anteriormente (serviços não utilizados diretamente em sua atividade fim), para a reversão das glosas em tela.

Em seu recurso voluntário, o sujeito passivo não apresentou argumentos nem provas que contestassem o motivo determinante da manutenção da glosa deste capítulo recursal.

Em suma, não foi provado que as glosas mantidas não se referiam a serviços de limpeza nas áreas administrativas e não na localidade de prestação de sua atividade fim.

Mais uma vez lembro que o direito ao crédito deve ser provado pelo sujeito passivo, fato que não correu neste caso em análise.

Forte nestes breves argumentos, nego provimento ao capítulo recursal, para manter as glosas dos custos com limpeza das áreas administrativas das múltiplas instalações da recorrente.

5 – Dos créditos sobre serviços de tratamento de resíduos e efluentes.

Os créditos sobre serviços de tratamento de resíduos e efluentes foram glosados pela falta de identificação do local onde foram prestados os mencionados serviços.

Destaque-se a título ilustrativo que, efetivamente, notas fiscais descritas como (i) “Serviço Tratamento de Resíduo”, sem qualquer identificação, porém, do local de prestação do serviço (linhas 112 e 113 da Planilha 04 A, v.g.), como (ii) “Transporte Material”, sem identificação do local ou serviço efetivamente prestado (linha 205 da Planilha 04 A) e (iii) “Alojamento Pai Matias”, sem identificação do serviço prestado (linha 591 da Planilha 04 A), ou itens identificados como (iv) “Serv Munk”, sem apresentação de qualquer documento fiscal ou esclarecimento (linha 206 da Planilha 04 A), não podem dar suporte aos créditos pretendidos.

Em síntese, ao contrário da pretensão formulada pela interessada, serviços descritos de forma genérica, sem possibilidade da identificação específica de sua aplicação e sem indicação do setor/fase em que foi empregado, impossibilitam a reversão das respectivas glosas. conforme já assinalado, os créditos decorrentes da não cumulatividade da Contribuição exigem a comprovação de sua existência e, não havendo sido apresentados elementos hábeis e idôneos, aptos a demonstrar que se está diante de bens e serviços que de fato ingressam no conceito de insumo ou que atendem aos critérios de essencialidade ou relevância, impõe-se a manutenção das glosas em tela.

No seu recurso voluntário a recorrente teceu longas linhas acerca da essencialidade e relevância do referido serviço. Mas, não se preocupou em acostar documentos que poderiam indicar o setor/fase em que foi empregado o serviço, bem como foi sua aplicação. Afinal, foi baseada na falta desses documentos que a glosa foi mantida.

Sendo assim, mantenho a glosa referente aos créditos sobre tratamento de resíduos e efluentes.

6 – Dos créditos sobre transporte de colaboradores e serviços de transporte. Das glosas de créditos sobre os serviços prestados pela empresa MRO. Das glosas de créditos sobre as demais despesas com outros serviços

Nestes capítulos recursais, a recorrente repete, basicamente, os fundamentos apresentados na impugnação.

Ao meu entender, a decisão recorrida é irretocável quanto a esses capítulos, seguindo o rumo correto, por isso peço vênia para utilizar sua ratio decidendi como se minha fosse para fundamentá-los, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e do § 12 do art. 114 do RICARF, *in verbis*:

Transporte de Colaboradores

Em relação às glosas que alcançaram o transporte de colaboradores, aduz o sujeito passivo que a diligência haveria desconsiderado a orientação constante da Solução de Consulta n.^o 45/2020 e a Resolução n.^o 102-000.058 desta 2^a Turma/DRJ02, bem como Soluções de Consulta expedidas pela RFB e Decisões exaradas pelo CARF acerca do tema.

Consta da Planilha 04 A, com efeito, glosas relativas à contratação de pessoa jurídica para o transporte de trabalhadores, sob o fundamento colhido pela autoridade fiscal no sentido de que o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 estabeleceria que descabe o direito creditório em relação a tais serviços.

Veja-se, em primeiro plano, que o 133º parágrafo do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 encerra a conclusão no sentido de que:

“Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003)” (destacou-se)

Porém, o 136º parágrafo do mesmo Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 faz a seguinte ressalva:

“136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.” (destacou-se)

É nessa trilha que a Solução de Consulta Cosit nº 45/2020 – a qual, nos termos do art. 33, I, da Instrução Normativa RFB nº 2058/2021, tem efeito vinculante no âmbito da RFB –, ao apreciar a natureza (como insumo ou não) da contratação de pessoa jurídica para o transporte de mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, concluiu que:

“25. Todavia, de acordo com o art. 8º da Lei nº 7.418, de 1985, c/c art. 4º do Decreto nº 95.247, de 1987, o empregador estará desobrigado do fornecimento do vale-transporte caso proporcione, por meios próprios ou contratados, em veículos adequados ao transporte coletivo, o deslocamento, residência-trabalho e vice-versa, de seus trabalhadores.

26. Destarte, resta claro que se trata de dispêndio da pessoa jurídica com item destinado a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços **exigido por imposição legal**.

27. Por conseguinte, a contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º, “II”, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.” (destaques do original)

Ou seja, ao contrário da conclusão veiculada pela autoridade fiscal, “a contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade” das Contribuições, conforme expressa disposição da Solução de Consulta Cosit nº 45/2020.

Ocorre, por outro lado, que o direito à apuração dos créditos em questão encontra-se condicionado (i) à contratação de pessoa jurídica (para a prestação do serviço), (ii) para o transporte de ida e volta ao local de trabalho, (iii) de mão de obra empregada na prestação de serviços. Com efeito, a Solução de Consulta Cosit nº 45/2020 ressalta e elucida em seu parágrafo 29, “b”, com pertinência, que: “os dispêndios com vale-transporte ou com contratação de transporte, para que a pessoa jurídica faça jus ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem ser aqueles utilizados para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada efetivamente nessas atividades, ou seja, gastos com contratação de transporte dos funcionários que trabalham diretamente na produção dos bens ou na prestação de serviço.

Ou seja, conforme já antecipado, o direito a crédito em relação a bens e serviços utilizados como insumos encontra-se restrito àqueles empregados em atividades diretamente vinculadas à prestação de serviço por parte do sujeito passivo, excluindo, pois, aqueles empregados em atividades diversas da respectiva atividade, como as vinculadas aos setores administrativo, contábil, jurídico e outros.

E, ante tais condicionantes, constata-se que não logrou demonstrar a impugnante que os dispêndios com a contratação de empresa para o transporte de “colaboradores” se destinaram ao transporte de mão de obra empregada em atividades diretamente vinculadas à prestação dos serviços a que se vincula sua atividade fim. Especificado de forma inequívoca o item glosado, impunha-se à impugnante o ônus de desconstituir por intermédio de prova hábil, também de forma especificada, a respectiva glosa. Veja-se que a presente constatação, bem como seus fundamentos, alcança, de igual forma, as glosas relativas à mão de

obra em caráter temporário/avulso, conforme genericamente descritas nas notas fiscais de fls. 25428/25434 e objeto de cognição no tópico imediatamente acima.

Locação de Mão de Obra, Serviços de Manutenção, Serviços Prestados pela MRO, Serviços de Pintura e Telecomunicações

Constam da Planilha 04 A glosas mantidas a título de locação de mão de obra temporária (linhas 201, 325, 351/353, 462, 1107/1109 e 1305/1308, v.g.) que se referem a “fornecimento de mão de obra para condução de veículos”, alegando a contribuinte, em sua impugnação, que se trataria de despesas de mão de obra de motoristas contratados, fundamental para garantir a operação de motoristas profissionais para fins de condução de veículos em horários comerciais em locais previamente designados, para suprir as demandas de transporte supervenientes existentes nesses locais, possibilitando cumprir com o transporte de mercadorias nos prazos e formas estabelecidas. Conforme já assinalado anteriormente, porém, o direito à apropriação de créditos, na espécie, limita-se à contratação de pessoa jurídica para fornecimento de mão de obra empregada em atividades diretamente vinculadas à prestação dos respectivos serviços respectivos, nos termos da IN RFB nº 2121/2022, art. 176, § 1º, XII (“§ 1º Consideram-se insumos, inclusive: (...) XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;”). Não havendo demonstração de que se trata de mão de obra empregada na atividade fim da impugnante, incabível o restabelecimento das glosas.

Quanto a serviços de manutenção, embora a impugnante apresente alegação genérica quanto à essencialidade destes serviços, o fato é que serviços de manutenção de infraestrutura e serviços de “aplicação placas patrimônio” (linha 46, 154/155 e 157, v.g., da Planilha 04 B – Glosas Revertidas, fls. 25180/25239), a título exemplificativo, já tiveram suas glosas revertidas em sede de diligência. Foi mantida, porém, a título de serviço de manutenção, a glosa que consta da linha 1309 da Planilha 04 A, emitida por R. Agilidade Locação de Mão de Obra Temporária Ltda, descrita como Motoristas – Araraquara, e que pelas razões já expostas imediatamente acima não pode ser restabelecida, sendo que, por outro lado, a fundamentação de que se referiria a “serviços de manutenção área ferroviária” (como se vê na coluna A1, linha 1309, da Planilha 04 A), também impede o restabelecimento da glosa, posto que, conforme elucida o Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17/12/2018, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas estabelece que os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica: a) podem ser deduzidos diretamente como custo do período de apuração caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem manutenido superior a um ano (permitindo sua direta inclusão na base de cálculo dos créditos não cumulativos); ou b) devem ser capitalizadas no valor do bem manutenido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem manutenido superior a um ano (os gastos devem ser

DOCUMENTO VALIDADO

capitalizados no valor da máquina/equipamento, que posteriormente sofrerá depreciação e os encargos respectivos permitirão a apuração de créditos na modalidade realização de ativo imobilizado). Nessa perspectiva, dispêndios com reparos, conservação e substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica somente se encontram aptos a gerar créditos da contribuição, na qualidade de insumos, quando efetivamente comprovado que não aumentaram a vida útil do ativo por mais de um ano, sem o que se impõe a conclusão de que tais dispêndios haveriam de ser incluídos no ativo imobilizado, ainda que assim não tenham sido contabilizados pela interessada.

Os serviços prestados pela pessoa jurídica MRO Serviços Logísticos S.A. (linhas 560, 970, 1289/1293 e 1403/1407 da Planilha 04 A) dizem respeito a “gestão de operação dos armazéns de peças MRO de mecânica e via permanente” e “planejamento dos respectivos estoques de peças MRO”, conforme contrato de fls. 21253/21270 e seus aditivos de fls. 21299/21375 (em que também foram incluídos, como objeto contratual, “Serviços de Operação de Planejamento de Estoques e Software como Serviço” e “Inclusão da responsabilidade pela MRO em realizar a gestão das fichas de entrega de EPI’s e uniformes conforme os padrões e procedimentos definidos pela ALL nas seguintes localidades: Rondonópolis, Alto Taquari, Araraquara, Rio Claro, Itú e Mairinque” – fl. 21359). Trata-se, conforme já assinalou a autoridade fiscal, de atividades-meio não relacionadas diretamente com a prestação de serviços por parte da contribuinte e que, portanto, não se entram aptas à apuração creditória.

De igual forma, créditos relativos a serviços de pintura realizados no “escritório MCZ RC” (linha 348 da Planilha 04 A), não podem ter suas glosas revertidas, haja vista que não apresentam a natureza de insumo da atividade, como já elucidado anteriormente.

No que tange a serviços de telecomunicações (linha 612 da Planilha 4 A), alega a contribuinte em sua impugnação que o item em questão se refere à prestação de serviço técnico de manutenção de equipamento de telecomunicações em seu estabelecimento. Note-se que mesmo que se pudesse admitir que o “serviço de telefonia” reveste-se dos atributos de relevância e essencialidade para a atividade da impugnante (e que se encontra integralmente vinculado a sua atividade fim), conforme alegado, ainda assim os dispêndios com reparos e conservação de bens e instalações do ativo imobilizado somente se encontram aptos a gerar créditos, na qualidade de insumos, quando efetivamente comprovado que não aumentaram a vida útil do ativo por mais de um ano, sem o que deveriam ser incluídos no ativo imobilizado, ainda que assim não contabilizados.

Os serviços relativos à mão de obra empregada no alojamento “Pai Mathias”, referir-se-iam, segundo informa o sujeito passivo em sua impugnação, a serviços contratados para construção e manutenção de alojamento na Estação Ferroviária Pai Mathias, destinado a colaboradores responsáveis pela manutenção dos trilhos, das locomotivas e infraestrutura inerente a esta estação, localizada em

Praia Grande/SP. Veja-se que os referidos dispêndios foram glosado em razão de se tratar de “serviço não identificado – fornec mão obra”, como se vê nas linhas 324, 455, 483, 591, 759, 836 e 904 da Planilha 04 A e, sob essa ótica, não podem ter suas glosas restabelecidas, nos termos já elucidados acima. Por outro lado, em se tratando efetivamente de serviços contratados para construção e manutenção de alojamento em Estação Ferroviária, conforme alegado pela interessada, tem-se que tais despesas deveriam ser incluídas no ativo imobilizado, ainda que assim não contabilizadas, nos termos já elucidados.

Forte nestes argumentos, mantenho as glosas referentes a transporte de colaboradores, locação de mão de obra, serviços de manutenção, serviços prestados pela MRO, serviços de pintura e de telecomunicações.

Conclusão:

Ex positis, voto por conhecer do recurso e dar provimento parcial para reverter as glosas referentes:

- a) Aos aluguéis de miniescavadeiras, de retroescavadeiras, de escavadeiras e de máquina de solda;
- b) Aos aluguéis de caminhões e empilhadeiras utilizados, tão somente, para transportar os bens e peças de reposição de seu almoxarifado aos seus diversos estabelecimento e estruturas;
- c) Ao aluguel de contêineres;
- d) Aos serviços de colocação de contra trilhos;

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho