



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721129/2020-15
RESOLUÇÃO	3101-000.858 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de agosto de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	MRS LOGÍSTICA S/A E FAZENDA NACIONAL FAZENDA NACIONAL E MRS LOGISTICA S/A

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência à unidade de origem nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Luciana Ferreira Braga – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Fabio Kirzner Ejchel (substituto integral), Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenburgo Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Ramon Silva Cunha substituído pelo conselheiro Fabio Kirzner Ejchel.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por MRS LOGÍSTICA S/A, por ter sido autuada em razão de constituição de crédito tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, apuradas no regime de incidência não cumulativa, referentes ao período de janeiro a dezembro de 2017, com crédito tributário no valor de R\$ 70.145,141,07.

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática adotada pela fiscalização para os fins do lançamento, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ (e-fls. 4.115 e seguintes):

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), de fls. 2826/2848, em breve síntese, a contribuinte explora serviços de transporte ferroviário de carga, atuando como concessionária da extinta Rede Ferroviária Federal S/A (RFFSA).

Primeiramente, é esclarecido que não se aplicam à empresa as regras especiais de apuração de créditos da não-cumulatividade previstas no § 21, art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, e no §29, art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, aplicando-se, consequentemente, as regras estabelecidas nos demais §§ desses artigos.

Ainda segundo o termo, a empresa pagou, no ano em análise, tarifas a título de “direito de passagem”, que “é a operação em que uma concessionária, para deslocar a carga de um ponto a outro da malha ferroviária federal, utiliza, mediante pagamento, via permanente e sistema de licenciamento de trens da concessionária em cuja malha dar-se-á parte da prestação de serviço”.

A impugnante desconta créditos da não-cumulatividade referentes a tais dispêndios, enquadrando-os no inciso IV dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, segundo informação por ela prestada, apesar de escriturar nos registros contábeis como serviços utilizados como insumos.

A fiscalização glosou os créditos relativos a tais gastos, em resumo, por considerá-los derivados de gastos com a contraprestação apenas para o tráfego em linha férrea não pertencente a sua área de concessão e por considerar que não são caracterizados como aquisição de serviços, porquanto não há obrigação de fazer, nos termos dos arts. 3ºs, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, tampouco como aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (inciso IV das mesmas Leis) ou arrendamento mercantil (inciso V, idem).

A contribuinte ainda possui contrato de arrendamento de bens junto à extinta RFFSA – atualmente pertencentes ao Departamento Nacional de Infraestrutura de Transporte (DNIT) –, e também desconta créditos da não-cumulatividade referentes ao valor total do arrendamento na modalidade de bens locados.

De acordo com a fiscalização, o contrato de arrendamento está vinculado ao contrato de concessão do direito de exploração do transporte ferroviário na Malha Sudeste, mantido entre a recorrente e a União.

Tal vinculação ocorreria porquanto os valores pagos a título de arrendamento correspondem a um percentual do valor pago pela concessão e não guardam relação com o acervo dos bens operacionais usados pela contribuinte para a prestação do serviço de transporte ferroviário.

Ainda segundo a fiscalização, como os valores pagos mensalmente não guardam relação com os bens arrendados seria impossível, pela natureza do contrato celebrado, segregar os valores pagos relativamente a cada bem.

Intimada a informar a existência de documento que relacionasse o valor pago mensalmente à RFFSA relativo a cada um dos itens do inventário de bens apresentado, a impugnante, segundo o relatório, confirmou não possuir qualquer documentação com a segregação dos valores para cada um dos ativos constante do inventário dos bens arrendados em 2017, confirmando que celebrou o contrato sem qualquer quantificação dos valores individualizados desses bens.

Assim, conclui a autoridade administrativa, que, se porventura algum bem ensejasse o aproveitamento de créditos das contribuições com base na hipótese de locação, seria impossível identificar cada um dos bens locados, devendo-se ainda levar em consideração que a maioria dos bens envolvidos no contrato em tela não podem ser caracterizados como prédios, máquinas e equipamentos, únicos itens que, de acordo com a legislação de regência, geram direito a créditos da não cumulatividade.

Informa também a fiscalização que a maior parte dos bens arrendados se refere a vagões, locomotivas e “outros veículos” que, segundo a autoridade fiscal, não geram créditos da não cumulatividade por se caracterizarem como “veículos”, conforme definição constante no sítio da Agência Nacional de Transporte Terrestre (ANTT) e no glossário do DNIT, e, conseqüentemente, não se enquadrarem no conceito de máquinas e equipamentos, segundo entendimento da Administração Tributária em Solução de Consulta.

Concluiu ainda a autoridade administrativa que tais dispêndios também não se enquadram como arrendamento mercantil ou como serviços utilizados como insumos, uma vez que não há obrigação de fazer, apenas a cessão do direito de uso de ativos, assim não poderiam gerar créditos nesses quesitos.

Ao julgar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ deu parcial procedência somente para exonerar a parcela do crédito tributário relativo aos valores pagos a título de “direito de passagem”, que geram direito ao desconto de créditos da não cumulatividade, mas manteve o lançamento em relação à glosa dos créditos do arrendamento de bens, em julgamento assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017 APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo, de acordo com o REsp nº 1.221.170/PR, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços aferidos pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item — bem ou serviço — no processo produtivo da empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

CRÉDITOS. LOCAÇÃO. VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente geram créditos da não-cumulatividade os valores referentes a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, não se enquadrando nesses itens os veículos.

DIREITO DE PASSAGEM. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os valores pagos, relativos a “direito de passagem”, por empresa de transporte ferroviário de carga, a outras concessionárias de transporte ferroviário geram direito ao desconto de créditos da não-cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017 PIS. EMENTAS COFINS. APLICAÇÃO.

Por possuírem o mesmo objeto, aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep as ementas aplicadas à Cofins.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017 NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. Para efeitos da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo, de acordo com o REsp nº 1.221.170/PR, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços aferidos pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item — bem ou serviço — no processo produtivo da empresa. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de

regência. CRÉDITOS. LOCAÇÃO. VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE. Somente geram créditos da não-cumulatividade os valores referentes a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, não se enquadrando nesses itens os veículos. DIREITO DE PASSAGEM. TRÁFEGO MÚTUO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os valores pagos, relativos a “tráfego mútuo” e “direito de passagem”, por empresa de transporte ferroviário de carga, a outras concessionárias de transporte ferroviário geram direito ao desconto de créditos da não-cumulatividade.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 PIS. EMENTAS COFINS. APLICAÇÃO.

Por possuírem o mesmo objeto, aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep as ementas aplicadas à Cofins.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas. PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte.

Em razão da exoneração parcial do crédito tributário relativo ao direito de passagem, necessária a análise por este Conselho do recurso necessário. Foi ainda interposto recurso voluntário pela MRS, alegando em síntese que:

- Que houve cerceamento de defesa em razão do indeferimento das diligências solicitadas pela Recorrente para individualizar a categoria dos bens constantes do arrendamento requerendo, portanto, que o julgamento seja convertido em diligência para que seja expedido ofício ao DNIT;
- Que teria ocorrido inovação quanto à glosa de créditos de arrendamento, o que violaria o art. 146 do CTN, porquanto o lançamento não teria apresentado qualquer fundamento para desenquadrar outras categorias de bens além daqueles relacionados a “veículos”, sendo nula a passagem do acórdão que teria introduzido novo fundamento para a glosa de crédito relacionada a “terrenos” e “obras de arte”; - Nulidade do lançamento quanto à glosa integral do arrendamento, na medida em que é condição de validade para o lançamento

tributário a correta apuração do tributo devido pelo contribuinte, alegando que teria ocorrido vício quanto à apuração do quantum devido;

- Que a recorrente teria atendido os critérios legais para a tomada de crédito nos permissivos legais II e IV, na medida em que é possibilitada a tomada de crédito relacionado a obrigações de fazer efetivadas por terceiros e que foram utilizadas para concretizar a prestação do serviço, bem como que os veículos se enquadrariam em conceito de maquinário “máquinas e equipamentos”, especialmente os de carga que são utilizadas pelo serviço de transporte, por serem espécie do gênero de bens manufaturados e que são empregados para execução de determinada tarefa;

- Que o próprio lançamento teria reconhecido que os bens cedidos para a recorrente a título de arrendamento de bens da RFFSA autorizam a tomada de crédito com base no inciso IV, mas que em alguns bens não se enquadrariam, sendo indevido o lançamento de forma global, requerendo que sejam ao menos apurados o valores individuais mediante consulta ao DNIT, na qualidade de proprietário dos bens da antiga RFFSA e gestor do contrato de concessão e arrendamento, ou subsidiariamente, mediante arbitramento;

- Ao final, na hipótese de recurso de ofício, o recorrente reitera o direito ao crédito com dispêndios de passagem no inciso IV, na medida em que para prestar serviços de transporte ferroviário quando a rota ultrapassar o limite da malha ferroviária individualmente concedida, é absolutamente essencial e imprescindível e necessário para prestar a sua atividade os referidos dispêndios.

Por meio da Resolução 3101-000.479, o processo foi convertido em diligência, a fim de que seja expedido ofício ao DNIT, com os seguintes quesitos:

- (i) indique de forma pormenorizada todos os bens arrendados pela Recorrente e que estão incluídos no contrato de arrendamento, ou fazer menção de que são simplesmente aqueles descritos no Edital PND/A_05-96 RFFSA;
- (ii) se possível, informe o valor dos itens arrendados pela pactuação do referido contrato de maneira individualizada, ou em níveis percentuais, ou ainda, justifique a sua impossibilidade;
- (iii) com os dados oferecidos pelo DNIT, seja emitido relatório conclusivo pela unidade de origem sobre a possibilidade do aproveitamento de crédito.
- (iv) Seja dada vista à Recorrente no prazo de 30 (trinta) dias e após sejam novamente enviados os autos a Este Conselho para julgamento.

Em resposta o órgão respondeu aos quesitos formulados e a Recorrente elaborou relatório de diligência fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

Conforme relatado, a Recorrente teve o Auto de Infração contra ela lavrado para cobrança de PIS/COFINS supostamente recolhidos a menor no ano-calendário de 2017 em razão da suposta impossibilidade de tomada de créditos sobre os valores pagos a outras concessionárias a título de direito de passagem ferroviário e pagos à União Federal pelo arrendamento de bens operacionais da malha ferroviária sudeste.

A Autoridade Fiscal promoveu a glosa integral dos créditos, mas reconheceu que parte dos bens arrendados, em tese se enquadrava nos conceitos previstos no permissivo do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03

Assim assinalou a DRJ:

Portanto, em tese, a contribuinte teria o direito de se aproveitar de créditos relativos a arrendamentos de bens constantes no inciso IV dos arts. 3ºs das leis de regência da não-cumulatividade, quais sejam, prédios, máquinas e equipamentos.

De acordo com o relatório fiscal, a contribuinte aproveitou os créditos relativos aos gastos totais com arrendamentos de bens enquadrando-os como aluguéis, todavia a fiscalização glosou todos esses créditos porquanto seria impossível individualizar o valor dos bens uma vez que os valores pagos não guardam relação com os bens, tampouco, mesmo intimada, a impugnante apresentou a segregação dos valores.

A fiscalização verificou ainda que boa parte dos bens não dá direito a créditos, tais como, vagões, locomotivas e outros veículos, mas como não seria possível individualizar todos os bens, não foi possível apurar os créditos referentes somente a esses bens, de forma a glosar apenas os créditos não previstos pela legislação.

Esse foi o ponto da diligência. Para além da discussão acerca da locomotiva e vagão se enquadrarem ou não como transporte/insumo/maquinário para fins de abatimento dos créditos de Pis e COFINS, certo é que, em um primeiro momento, entendi que, em homenagem ao princípio da busca da verdade material, deveria ser atendido o pleito do recorrente para conversão do feito em diligência, considerando que a recorrente apresentou em seu recurso voluntário, de forma detalhada, o seu processo produtivo e necessidade de pactuação de Contrato de arrendamento de bens para desempenho das suas atividades, o que, entendo seja necessário

para evitar-se, inclusive a tributação sobre insumos expressamente previstos na legislação e que dão direito ao crédito, a exemplo dos maquinários.

A ausência de individualização advém de um contrato formalizado, elaborado exclusivamente pelo Poder Público, situação em que, pouquíssimas vezes, senão nenhuma, é permitido a discussão de cláusulas contratuais a pedido do particular. E, ao revés, em face de uma ausência de discriminação de valores no contrato, o Edital que originou o contrato, individualizou bens e possui um anexo de bens.

Logo, não é forçoso admitir que por ser um contrato firmado com a Administração Pública, é bem possível que esta tenha as informações precisas quanto a todos os itens arrendados e também a individualização dos valores de cada item ou mesmo consiga determinar a proporção dos valores de cada item do valor global do contrato, já que este foi por ela determinado no Edital.

Em resposta à diligência, as fls 6345-6357, o DNIT apresentou a rol de bens arrendados, mas não foi possível individualizar o valor de cada bem.

Isso porque os bens foram arrendados em conjunto com todas as suas pertenças e bens acessórios, não havendo discriminação pela União de quanto representaria proporcionalmente cada bem arrendado em relação ao pagamento efetuado pela arrendatária, apesar de cada bem individualmente considerado ter sido inventariado de maneira segregada visando atender às regras do controle patrimonial da União.

Ademais o DNIT consignou que a ANTT, na qualidade de gestora da concessão como previsto em lei, seria mais qualificada para avaliar esse tema, explicitamente sugerindo em sua resposta que o ofício fosse redirecionado para tal órgão.

Diante disso, entendo fundamental o envio de ofício à ANTT nos termos já determinados para elucidar a possibilidade de proporcionalização do valor pago pela Recorrente para cada tipo de bem, e a conclusão satisfatória da diligência como sugerido pelo DNIT em conformidade ao art. 5º, §2º do Decreto nº 9.904/17.

Ademais, deve a ANTT informar, com base na petição e planilha de fls. 6170 a 6186, se a parte utilizou índices oficiais.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de converter o feito em diligência, a fim de que:

1 - Seja expedido Ofício a ANTT para que se manifeste acerca da quantificação realizada pelo contribuinte na petição e planilha fls. 6187 – 6335, confirmando a adequação dos percentuais indicados e dos índices utilizados no período autuado;

2 - Caso discorde dos valores apresentados, que apresente seus próprios cálculos, indicando os percentuais e índices utilizados.

3 - No caso de omissão da ANTT, que a unidade fiscal se manifeste sobre a mencionada planilha.

4 - Com os dados oferecidos pelo DNIT, seja emitido relatório conclusivo pela unidade de origem sobre a possibilidade do aproveitamento de crédito.

5 - Seja dada vista à Recorrente no prazo de 30 (trinta) dias e após sejam novamente enviados os autos a Este Conselho para julgamento.

É como voto

Assinado Digitalmente

Luciana Ferreira Braga