ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10925.905146/2010-55

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10925.905146/2010-55
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3002-000.625 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de	20 de fevereiro de 2019
Matéria	PIS/PASEP. RESSARCIMENTO.
Recorrente	TRANSPORTES GRAL LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. VINCULAÇÃO.

Conforme decidido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, de caráter vinculante para o CARF, na aplicação da legislação de PIS/Cofins o conceito de insumo deve ser aferido à luz do critério da: i) essencialidade, por se constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, cuja subtração importa na impossibilidade de produção do bem ou, ao menos, em substancial perda da sua qualidade; e ii) relevância, por sua importância na cadeia produtiva ou por imposição legal.

INSUMO. RASTREAMENTO DE VEÍCULOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento com as despesas relativas ao rastreamento de veículos por empresa que tenha por atividade a prestação do serviço de transporte de cargas.

INSUMO. AGENCIAMENTO DE CARGAS. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO.

As despesas com o agenciamento de cargas não são passíveis de serem creditadas por não se enquadrarem nem no conceito de insumo.

INSUMO. PAGAMENTO DE PEDÁGIO. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO.

As despesas com o pagamento de pedágio não são passíveis de serem creditadas. Ainda que o pedágio seja dispêndio necessário à prestação do serviço de transporte, não se enquadra nem como bem adquirido nem como serviço contratado, pois é mero pagamento de preço público. Para a caracterização como insumo, os diversos requisitos legais devem atendidos simultaneamente, não basta ser essencial ou relevante.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. CONDIÇÕES.

O aproveitamento de créditos extemporâneo de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas a rastreamento de veículos, vencido o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves, que lhe negou provimento. Os conselheiros Maria Eduarda Câmara Simões e Alan Tavora Nem deram provimento parcial em maior extensão, para reverter também as glosas relativas ao agenciamento de carga.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Alan Tavora Nem e Larissa Nunes Girard (presidente).

Relatório

Trata o processo de pedido de ressarcimento de PIS/Pasep Não-Cumulativo – Mercado Interno no valor de R$ 64.499,09, relativo ao 1º trimestre/2006, cumulado com duas declarações de compensação que totalizam o mesmo valor (fls. 2 a 7).

Por meio do Despacho Decisório às fls. 8 a 26, a Delegacia da Receita Federal em Joaçaba decidiu pelo deferimento parcial, reconhecendo direito creditório no valor de R$ 48.581,77 e homologando parcialmente as compensações, em decorrência da glosa aos gastos relacionados com: 1) bens utilizados como insumos, tais como pára-choques, vidros, lanternas, equipamentos de rastreamento, portas, material de pintura, placas, farol auxiliar, cama, cozinha, tacógrafos e outros (linha 2 do Dacon; 2) serviços utilizados como insumos, tais como serviços gerais, solda, regulagens, socorro, lavagem de caminhão, agenciamento de cargas, vale-pedágio e outros (linha 3); 3) despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (linha 8); e 4) encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado (linha 10). Além disso, foi apontada a ocorrência de inconsistências nas datas de aquisições de bens e serviços utilizados como insumo.

Em sua Manifestação de Inconformidade (fls. 39 a 53), a empresa argumentou, em relação aos bens e serviços, que são necessários para a atividade de transporte e para a manutenção da frota de veículos, que deve estar em perfeita condição para prestar o serviço. Em relação às despesas com rastreamento, apontou a alto índice de roubo de cargas, o

que faz com que tal serviço seja requerido por quase todas as empresas que a contratam. Trouxe Resolução Contran nº 245/2007, que trata da obrigatoriedade de que os veículos novos sejam comercializados com dispositivo anti-furto. Argumentou ainda que, quanto ao vale-pedágio, o gasto referia-se de fato ao dinheiro utilizado para pagamento do pedágio, e que o agenciamento de carga era essencial para vender seus serviços. Em relação ao arrendamento mercantil resumiu-se a dizer que os documentos dos autos eram suficientes. E quanto às despesas de depreciação, argumentou sobre a inconstitucionalidade do art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza deu provimento parcial para reconhecer o direito ao creditamento de partes e peças de reposição e serviços de manutenção dos veículos, por meio do Acórdão nº 08-35.104 (fls. 58 a 70), assim ementado:

> *ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*
>
> *Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006*
>
> *INCONSTITUCIONALIDADE*
>
> *É competência atribuída ao Poder Judiciário pela Constituição Federal, em caráter privativo, manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, cabendo à esfera administrativa zelar pelo seu cumprimento.*
>
> *ATIVIDADE VINCULADA*
>
> *Positivada a norma tributária, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, pois o lançamento é uma atividade vinculada, conforme disposição contida no CTN.*
>
> *JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL. EFEITOS.*
>
> *A extensão dos efeitos da jurisprudência judicial no âmbito da Secretaria da Receita Federal possui como pressuposto sua previsão do Decreto nº 70.235/1972, que elenca as hipóteses de afastamento das normas legais vigentes. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.*
>
> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006*
>
> *INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. RASTREAMENTO DE VEÍCULOS E CARGAS. SEGUROS. AGENCIAMENTO DE FROTA. PEDÁGIOS.*
>
> *Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo da Cofins/PIS, os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie, agenciamento de frota e gastos com pedágio, uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, e o gasto com pedágio pelo uso da via é legalmente atribuído ao contratante do transporte.*

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. PEÇAS E PARTES DE REPOSIÇÃO.

Os serviços de manutenção, bem assim as partes e peças de reposição, empregados em veículos utilizados na prestação de serviços de transporte, desde que as partes e peças não estejam obrigadas a integrar o ativo imobilizado da empresa, por resultar num aumento superior a um ano na vida útil dos veículos, são considerados insumos aplicados na prestação de serviços de transporte, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO.ARRENDAMENTO MERCANTIL. GLOSAS.

O contrato de arrendamento mercantil apresentado sem a devida comprovação de sua natureza, através de documentos hábeis e idôneos, enseja a manutenção das despesas glosadas.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO NO MÊS.

A apuração mensal do crédito de PIS decorrente de despesas com bens e serviços, especificados em lei, incide sobre o valor das aquisições destes itens efetuadas no curso do mês.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O contribuinte tomou ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 14.04.2016, conforme Termo de Ciência Eletrônica por Decurso de Prazo à fl. 76, e protocolizou seu Recurso Voluntário em 16.05.2016, conforme Termo de Solicitação de Juntada à fl. 78.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 80 a 89), a recorrente apresenta as seguintes alegações:

- agenciamento de cargas: afirma que o agenciamento não é escolha, mas necessidade, pois os contratantes passaram a utilizá-los, como forma de se dedicar mais à sua própria atividade, deixando de ser opcional para uma transportadora ter essa despesa;

- rastreamento da frota: afirma que a ausência de rastreamento impossibilita o serviço de transporte, pois empresas que não oferecem essa medida de segurança não são mais contratadas;

- vale-pedágio: na prática a recorrente não se beneficia do disposto na Lei nº 10.209/2001, arcando com o valor do pedágio, sendo razoável que possa se creditar dessa despesa;

- arrendamento mercantil: a análise deve restringir-se ao contrato de *leasing* solicitado pela DRF/Joaçaba, tendo sido utilizados elementos desnecessários para embasar a decisão (notas fiscais);

- momento da escrituração das contas contábeis: se o crédito não aproveitado em determinado mês pode sê-lo posteriormente, é restritivo ao extremo impedir que seja escriturado fora do mês em que foi adquirido, por contrariar o espírito da lei; e

- encargos de depreciação: explica que se está a discutir o direito sobre aquisições realizadas em 02.08.2004, ou seja, após 01.05.2004, não cabendo, portanto, a fundamentação utilizada pela fiscalização relativamente ao art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

É o relatório.

Voto

Conselheira Larissa Nunes Girard - Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias e, portanto, dele tomo conhecimento.

A discussão que chega a este Colegiado diz respeito à definição das despesas que podem ser consideradas insumo, para fins de creditamento na apuração do PIS/Pasep no regime não-cumulativo.

A partir da decisão prolatada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, fica este Conselho vinculado à aplicação do conceito de insumo ali definido, uma vez tratar-se de decisão definitiva em julgamento na sistemática dos Recursos Repetitivos.

Assim, no tratamento da matéria deve ser adotado o seguinte entendimento, na forma como expresso na ementa:

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

Entretanto, para viabilizar a aplicação desse conceito, que carece de alguma objetividade, faz-se necessário trazer as razões de decidir, extraídas do voto da Ministra Regina Helena Costa e adotadas pelo Ministro Relator como suas:

> *Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o 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**.*
>
> *Por sua vez, a **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.*
>
> *Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.*
>
> .....
>
> *Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar**, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa**.(grifado)*

Ainda nesta busca de um contorno mais preciso dos parâmetros a serem adotados na análise da matéria, trago a idéia da subtração, na forma como posta no julgamento do REsp nº 1.246.317/MG pelo Ministro Mauro Campbell Marques, como método para se testar o critério da essencialidade no caso concreto, já que no trecho acima é abordada de passagem. A ver:

> *5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados **e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.** (grifado)*

Um outro aspecto que deve ser apontado neste preâmbulo diz respeito aos embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, que já tiveram o provimento negado pelo Tribunal Superior, por não ter sido a questão suscitada anteriormente. Tais embargos visavam ao esclarecimento sobre a possibilidade de se tratar como insumos as despesas cujo creditamento é expressamente vedado pela legislação.

Diante da não manifestação do STJ sobre esse aspecto, devo externar a minha interpretação. Cabe ressaltar, inicialmente, que toda a discussão sobre o conceito de insumo restringe-se à hipótese prevista no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Como decorrência, nos casos em que o creditamento foi tratado de forma apartada, em inciso específico, como energia elétrica ou transporte, por exemplo, não cabe discuti-los como se insumos fossem nem, menos ainda, trazer os aspectos de essencialidade e relevância para fins de sua definição. Da mesma forma, naqueles casos em que é expressamente vedado em lei o desconto de créditos, não cabe a tentativa de introduzi-lo por meio de argumentos que demonstrem sua essencialidade ou relevância, como se insumos fossem. Essencialidade e relevância são critérios para insumo, apenas.

Dessa forma, podemos resumir que o conceito de insumo a ser adotado neste voto será aferido a partir dos critérios de i) essencialidade, assim considerada pela sua

imprescindibilidade, por constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção do bem ou, ao menos, em substancial perda de qualidade do produto ou serviço; e ii) relevância, assim considerada por sua importância ou, mesmo quando não seja essencial, por integrar o processo de produção pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Para além desses dois critérios, temos as hipóteses expressas de permissão ou de vedação ao creditamento, situações em que determinada despesa não pode ser tratada como insumo, ainda que eventualmente se enquadrasse no conceito. Nesses casos, o legislador destacou um tratamento específico, seja porque não se trata de insumo, mas é possível o creditamento sob determinadas condições (a ver, por exemplo, os demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002), seja porque é vedado o creditamento, ainda que a despesa se enquadre no conceito de insumo (por exemplo, as hipóteses dos §§ 2º e 3º do art. 3º).

Por fim, a aferição do atendimento às condições para ser considerado insumo deve ser feita casuisticamente, a partir da análise do processo produtivo ou da atividade desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que, em respeito ao texto legal, entendo que somente pode ser considerado insumo o que foi utilizado para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços, sendo inapropriado enquadrar neste inciso II os itens utilizados após concluído o processo produtivo, ou após concluída a prestação do serviço.

Esclarecidas as premissas adotadas, parte-se para a análise do caso concreto, tendo em vista que a recorrente presta o serviço de transporte rodoviário de cargas.

1. Bens e serviços utilizados como insumo

Após o julgamento em primeira instância, que reverteu as glosas relativas às despesas com manutenção dos veículos, restou a discussão sobre o creditamento das despesas com agenciamento de cargas, rastreamento de veículos e vale-pedágio.

1.1 Agenciamento de cargas

A posição da Receita Federal de restrição ao creditamento dessa despesa decorre do fato de considerarem que não se caracteriza como custo diretamente relacionado com o objeto social do contribuinte e não é imprescindível para a prestação do serviço de transporte rodoviário de carga, assemelhando-se à atividade desenvolvida pelo departamento de vendas de uma empresa.

Por seu lado, a recorrente afirma que se trata de serviço aplicado diretamente em sua atividade e que, atualmente, tornou-se essencial para a venda do serviço de transporte rodoviário de cargas, como explica em seu Recurso:

> *Como um elo entre o contratante dos serviços de transporte e a transportadora, os agentes de cargas representam um serviço essencial, na medida em que em tempos como os nossos, em que o mercado é extremamente dinâmico, a figura dos agentes, para receber do contratante (daquele que necessita dos serviços de transporte) dados sobre as necessidades de distribuição e detalhes sobre a carga, e a partir daí trabalhar para encontrar transportadoras, otimizando as rotinas atuais de transporte ou mesmo criando rotinas novas, aumentando a eficiência e reduzindo custos, é indispensável.*

> *Os agentes de cargas não interessam apenas às transportadoras (recorrente), mas também, e provavelmente muito mais, aos contratantes dos serviços de transporte, na medida em que os eximem da complexidade de lidar com seus transportes – os agentes de cargas substituem os contratantes nos trâmites envolvendo o transporte, o que permite que os contratantes dediquem-se mais à sua atividade e menos com a contratação de transporte para despacho de sua mercadoria. Ou seja, os agentes de carga passaram a ser requisitados pelos contratantes dos serviços de transporte, o que sujeita a transportadora (recorrente) a contratá-los. O serviço deixou de ser "opcional" para ser "essencial" às transportadoras.*

Não há dúvida quanto à importância do agenciamento para a promoção e venda do serviço prestado pela recorrente, mas isso, por si só, não torna esta despesa insumo no sentido da legislação de PIS/Pasep. Para tanto, precisaria constituir-se em elemento estrutural e inseparável do execução do serviço (essencialidade) ou integrar a prestação do serviço (relevância). Ocorre que o agenciamento de cargas não corresponde a nenhum dos critérios para ser classificado como insumo. Relaciona-se à venda à terceiros do serviço prestado pela recorrente e, nessa condição, ocorre previamente à execução do serviço, motivo pelo qual entendo que a glosa deve ser mantida.

1.2 Rastreamento de veículos

As glosas a esses gastos foram mantidas em primeira instância por terem sido consideradas como despesas que objetivam proteger a integridade econômica do patrimônio da transportadora ou da carga a ser transportada, não sendo aplicados ou consumidos na prestação do serviço – são despesas da atividade econômica, em sentido amplo, e sua ausência não impossibilitaria a consecução do serviço.

A recorrente alega que transportadoras que não possuem o rastreamento de veículo/carga não são mais contratadas. O rastreamento não apenas proporciona o aumento da proteção contra furto ou roubo (por permitir a localização do veículo/GPS, o travamento das portas, o acionamento de sirenes e o bloqueio do veículo), como também permite a comunicação com o motorista e o controle de temperatura da carga (por esse motivo especialmente demandado por fabricantes de produtos alimentícios, que transportam carga refrigerada). Traz decisão proferida por turma ordinária do Carf em 2013 para respaldar suas alegações – Acórdão nº 3301-001.788.

Em relação a este item entendo que o direito ao crédito deve ser reconhecido pelo critério da relevância. É certo que o serviço pode ser prestado sem o rastreamento, como bem apontou a DRJ, e não preenche o critério da essencialidade, mas, diante da prática no segmento de transportes e de uma realidade que se impõe a todos, entendo que é elemento importante para o desempenho da atividade.

Apenas destaco que, da leitura do relatório da fiscalização, verifico que a glosa foi feita em relação à compra de equipamentos de rastreamento (bens), ao passo que, a partir da manifestação de inconformidade, o contribuinte passa a tratar do tópico como se fosse a contratação de serviço, o que se mantém até o recurso voluntário. Transcrevo o trecho pertinente do Despacho Decisório, *in verbis*:

> *(...)* ***Os bens referidos*** *devem perder sua qualidade em função da conduta da empresa objetivando seu fim. Com isto, não há de se indicar como insumo, elementos que de qualquer forma não tenham esta característica.*
>
> *Visando facilitar o entendimento. Por exemplo, a empresa comprou e utilizou em seus veículos pára-choques. Em que pese eventual necessidade legal, e até por questões de segurança, não há como atribui-lo caráter de insumo. Não há perda da qualidade de pára-choque em função do transporte de cargas.* ***Neste mesmo sentido****: vidros, lanternas, painéis internos e* ***equipamentos de rastreamento****, portas, quebra-vento, material de pintura, placas, farol auxiliar, cama, cozinha, tacógrafos, horimetro e outros mais.*
>
> ***No tocante os serviços****, o entendimento não pode ser diferente. Há aquisições de serviços gerais, solda, regulagens, socorro, lavagens de caminhão entre outros. (grifado)*

Como a descrição das notas fiscais é pobre, não permitindo em grande parte das vezes saber a que se refere, não é possível ter certeza de que não exista também glosa à contratação de serviços de rastreamento. De qualquer forma, tendo em vista o que se explanou, entendo que deve ser revertida a glosa relativa a rastreamento de veículos, seja para a aquisição de bens, seja para a contratação de serviços.

1.3 Pagamento de pedágio

O fundamento para a manutenção desta glosa encontra-se no entendimento de que não configura serviço aplicado ou consumido no transporte de carga, além de este gasto estar legalmente atribuído ao contratante do transporte – vide a Lei nº 10.209/2001:

> *Art.1º Fica instituído o Vale-Pedágio* ***obrigatório****, para utilização efetiva em despesas de deslocamento de carga por meio de transporte rodoviário, nas rodovias brasileiras.*
>
> *§1º O pagamento de pedágio, por veículos de carga,* ***passa a ser de responsabilidade do embarcador****.*
>
> *§2º Para efeito do disposto no § 1º,* ***considera-se embarcador o proprietário originário da carga****, contratante do serviço de transporte rodoviário de carga.*
>
> .....
>
> *Art.2º O valor do Vale-Pedágio* ***não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de incidência de contribuições sociais*** *ou previdenciárias. (grifado)*

Entretanto, a recorrente esclarece no Recurso Voluntário que sob essa rubrica estão as despesas com o pagamento do pedágio a cada viagem, e não o vale-pedágio de que trata a Lei nº 10.209/2001, *in verbis*:

> *O pedágio é, necessariamente, um serviço aplicado na prestação do transporte;* ***a recorrente arca com os custos de pedágio***

> ***cobradas pelas estradas em que trafega*** *para a realização do transporte de cargas,* ***e, se não pagá-lo, não pode utilizar as vias pedagiadas****. Sobressai evidente, nessa toada, que os dispêndios com esse fim são essenciais e indispensáveis.*
>
> *Ademais,* ***a recorrente, na prática, não se beneficia da disciplina da Lei 10.209/2001*** *(vale-pedágio). É que, muito embora exista a previsão legal, e a obrigação de recolher o valor atinente ao pedágio tenha sido transferida aos embarcadores ou equiparados, é a recorrente, em razão de suas relações negociais, quem, muitas vezes, acaba recolhendo os valores. Somente razoável, nessas condições, que os custos envolvendo o pagamento de pedágio representem crédito de PIS e Cofins. (grifado)*

Ao final de sua defesa, cita novamente o Acórdão nº 3301-001.788, no qual dá-se decisão favorável a este quesito.

Entendo que o ponto crucial para a resolução desta questão reside no fato de que o pedágio cobrado de cada caminhão pela efetiva utilização das rodovias tem natureza jurídica de preço público e, por essa razão, não pode ser tratado como bem adquirido ou serviço contratado, passível de ser classificado como insumo.

Está a recorrente a se afastar do conceito que, como definido pelo STJ, deve ser encontrado na legislação própria das contribuições sociais. É certo que o pagamento do pedágio é custo para a recorrente, assim como é certo que a recorrente não consegue prestar o serviço de transporte sem pagar o pedágio (critério da essencialidade). Contudo, deve ser igualmente considerado que não é qualquer custo que será tratado como insumo. A recorrente pretende um tratamento similar ao do IRPJ, mas, como já dito, é na Lei nº 10.637/2002 que devemos nos apoiar e, pelo texto do inciso II do art. 3º, não resta dúvida de que o pagamento de preço público não equivale à compra de bem ou contratação de serviço a ser utilizado na prestação de serviço.

Quanto ao Acórdão citado, não tem efeito vinculante para a decisão deste Colegiado.

Pelo exposto, concluo que deve ser mantida a glosa às despesas com pagamento de pedágio.

1.4. Momento de escrituração das contas – crédito extemporâneo

Dentro do tópico Bens e Serviços utilizados como insumo, além da glosa aos itens anteriores por não se enquadrarem no conceito de insumo, a fiscalização também realizou glosas a itens variados cuja data de aquisição foi anterior ao período de apuração, entendimento que foi mantido pela primeira instância.

A DRJ ressaltou a distinção entre o momento da apuração do crédito (que é quando se define a contribuição devida e se vincula a ela os valores que podem ser utilizados como desconto) e o momento do aproveitamento do crédito, que é quando se utiliza efetivamente o crédito para quitar débitos. É disso que trata o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 quando dispõe:

> *Art. 3º Do **valor apurado** na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
>
> .....
>
> *§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*
>
> *I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;*
>
> *II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, **incorridos no mês**;*
>
> *III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, **incorridos no mês**;*
>
> *IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês.***
>
> .....
>
> *§ 4º O crédito **não aproveitado** em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes. (grifado)*

E conclui que não é possível acatar a argumentação da defesa para que se considere as aquisições ocorridas em meses anteriores a janeiro/2006 na apuração do crédito de PIS do 1º trimestre/2006, por falta de previsão legal.

No Recurso Voluntário, os argumentos são, fundamentalmente, no sentido da falta de razoabilidade e da contrariedade ao "espírito" da lei na interpretação adotada pela Administração Tributária. A ver:

> *Para a decisão, em outros termos, o aproveitamento do crédito pode até ocorrer em meses subsequentes, mas apenas em relação a bens e/ou serviços escriturados no mês em que adquiridos.*
>
> *O entendimento não é razoável. Se o § 4º, do art. 3º, das Leis 10.637/202 e 10.833/2003, disciplina que "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes", parece restritivo ao extremo impedir que sejam escriturados créditos fora do mês em que adquiridos, e daí aproveitados. Interpretação nesse sentido contraria o "espírito" da lei. Se a lei autoriza o aproveitamento não há razão para não crer que autorize também a escrituração.*
>
> *Afinal de contas, posicionamento em sentido contrário significaria impedir que o contribuinte aproveite créditos sobre bens e serviços sobre os quais têm direito, apenas porque não os escriturou no mês em que adquiridos, em que pese se qualifiquem como insumos, e disso não divirja a autoridade administrativa.*

Estamos diante de matéria controversa, para a qual há decisões que defendem a necessidade de retificação de Dacon e DCTF para fins de tornar viável o aproveitamento do

crédito extemporâneo, enquanto em outras prescinde-se dessa formalidade. De toda sorte, não creio que exista alguma decisão em que se aceite o crédito extemporâneo se o contribuinte não houver providenciado a prova da certeza e liquidez do que alega.

No nosso caso, desde a Manifestação de Inconformidade as alegações do contribuinte são apenas no sentido de ser possível o aproveitamento, sem qualquer providência no sentido de retificar as declarações ou de trazer provas da não utilização dessas despesas anteriormente, de modo que, ainda que se superasse a exigência de correção das declarações, faltaria a demonstração do direito que, como é cediço, é ônus do sujeito passivo nos pedidos de restituição, ressarcimento e compensação.

Transcrevo o voto do conselheiro José Fernandes por considerar que contém uma abordagem integral da matéria, trazendo, inclusive, esclarecimento sobre teses difundidas no Carf – Acórdão nº 3302-005.188:

> *A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003, que seguem transcritos:*
>
> > *Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
> >
> > *[...]*
> >
> > *§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado** mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2odesta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*
> >
> > *I dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;*
> >
> > *II dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, **incorridos no mês**;*
> >
> > *III dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, **incorridos no mês**; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*
> >
> > *IV dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês**.*
> >
> > *[...]§ 4º O crédito **não aproveitado** em determinado mês poderá sêlo nos meses subseqüentes.*
> >
> > *[...]Art. 13. **O aproveitamento de crédito** na forma do § 4º do art. 3o, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6o, bem como do § 2º e inciso II do § 4oe § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores. (grifos não originais)*

O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E ***a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado****. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).*

E a ***segregação dos créditos por períodos de apuração*** *também se justifica pelo fato de* ***a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração****, especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais. Em outras palavras, é indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que,* ***para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação****. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.*

*Portanto****, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático****. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a verificação do estrito cumprimento dos requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.*

Além da obrigatória apuração dos créditos nos respectivos meses do período de apuração, determinado no referido preceito legal, antes da utilização do Sistema Publico de Escrituração Digital (SPED) e da entrega do arquivo digital EFD-Contribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatória retificação do Dacon e, se alterado o valor débito, da respectiva DCTF, conforme expressamente determinava o art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, a seguir reproduzido:

> *Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.*
>
> *§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindoo integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou* ***efetivar*** *qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.*
>
> *[...]*
>
> *§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador,* ***alterando valores que tenham sido informados em DCTF****, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.*
>
> *[...] (grifos não originais)*

Assim, ***na vigência do referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatória apuração nos pertinentes períodos de apuração, o contribuinte deveria informar a alteração dos valores dos créditos informados nos demonstrativos anteriores mediante apresentação do Dacon retificador e, se fosse o caso, acompanhada da DCTF retificadora****.*

A propósito, cabe registrar que, não é verdade, como afirmado em alguns julgados deste Conselho[1], que a "linha 06/31" do Dacon contemplavam o registro de operações de créditos extemporâneos. A simples leitura do texto explicativo do conteúdo da referida linha revela que ela destinava-se ao registro de "ajustes positivos de crédito não contemplados na Linha 06A/30", em que registradas às operações normais de créditos relativas às aquisições de embalagens. E a expressão "créditos não contemplados", obviamente, não significa créditos extemporâneos. Para que não reste qualquer dúvida a respeito, seguem transcritos os textos extraídos das orientações de preenchimento do Dacon:

> *CRÉDITOS DECORRENTES DA APURAÇÃO DE EMBALAGENS PARA REVENDA (Lei nº 10.833/2003, art. 51, § 3º)*
>
> *Linha 06A/30 – Créditos Apurados*
>
> *A pessoa jurídica comercial que adquirir para revenda as embalagens referidas no art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, deve informar nesta linha o valor da Contribuição para o PIS/Pasep referente às embalagens que adquirir no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição (§3º do art. 51 da Lei nº 10. 833, de 2003, introduzido pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 2004).*

> *Linha 06A/31 – Ajustes Positivos de Créditos*
>
> *Informar nesta Linha ajustes positivos de crédito* ***não contemplados*** *na Linha 06A/30.*
>
> *Linha 06A/32 – (-)Ajustes Negativos de Créditos*
>
> *Informar nesta Linha ajustes negativos de crédito não contemplados na Linha 06A/30, tais como:*

Com base nessas considerações, resta demonstrado que, somente quando definida a natureza, certeza e liquidez do saldo de crédito apurado em determinado período mensal cabe analisar as formas de aproveitamento previstas na legislação. Nesse sentido, dispõe o § 4º do art. 3º e o art. 13 que o saldo de crédito apurado em determinado mês pode ser aproveitado mediante dedução, ressarcimento ou compensação nos períodos mensais subsequentes, sem atualização monetária e incidência de juros. E desde que o aproveitamento ocorra dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contado do dia seguinte ao mês de apuração crédito, sob pena da extinção do direito de aproveitamento pela prescrição determinada no Decreto 20.910/1932. (grifado)

Em suma, nestes autos não foi providenciada a devida retificação das declarações pertinentes, nem trazida qualquer prova, devendo, por isso, ser mantida a glosa aos créditos extemporâneos.

2. Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil

A glosa parcial às despesas de contraprestação de arrendamento mercantil decorreu do fato de, tendo sido intimado a apresentar os contratos de *leasing*, o fez de forma insuficiente, apresentando em relação ao segundo contrato documentos que não tinham relação com a planilha de cálculo, concluindo a fiscalização pela inexistência de sustentação para os valores declarados e glosando as despesas do mês de março.

A defesa quanto a este quesito consistiu inicialmente, na Manifestação de Inconformidade, em afirmar que a documentação era, sim, suficiente e agora, no Recurso Voluntário, que foi intimada a apresentar apenas os contratos de *leasing*. Logo, a análise da fiscalização deveria limitar-se aos contratos, não podendo fazer uso da informação constante nas notas fiscais.

Ora, a patente falta de argumentos demonstra a ausência de razão da recorrente. O argumento de que a fiscalização não pode confrontar contratos a notas fiscais na apuração do direito creditório é um despropósito. O contribuinte alega direito creditório perante a Fazenda Nacional, entrega os documentos básicos para a aferição do que pretende e, constatada a ausência de direito, quer cercear a análise desses documentos como argumento de defesa?

A DRJ procedeu a uma nova verificação dos contratos e notas fiscais, confirmando as divergências entre o valor do contrato e as notas fiscais e confirmou o entendimento da fiscalização. Em não tendo a recorrente trazido qualquer elemento que fizesse frente à conclusão alcançada nessa dupla verificação, só posso decidir pela manutenção da glosa.

3. Encargos de depreciação do ativo imobilizado

No relatório elaborado pela fiscalização, ficou consignado que, por determinação contida no art. 31 da Lei nº 10.865/2004, a despesa de depreciação somente poderia gerar créditos para PIS/Pasep quando apurada sobre bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 (fls. 14 e 15):

> *2.3.3. **Dos créditos relacionados a bens e direitos do ativo imobilizado (Linha 10)** quanto ao estudo de sua data de aquisição, além da previsão contida no art. 3 °, inciso VII, da já citada Lei n ° 10.833/2.003, tem-se o seguinte.*
>
> *A Lei n° 10.865/2.004 (vigência 1° de agosto de 2004) determinou que a despesa de depreciação só pode gerar créditos para PIS/PASEP e COFINS quando apurada sobre bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos a partir de 1° de maio de 2004. De forma complementar, o caput do art. 31 determinou, de forma expressa, a vedação aos créditos apurados sobre os ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004. Segue texto legal:*
>
> .....
>
> *Portanto, **como o período de apuração é posterior à vigência da Lei, aplica-se a este processo a autorização para calcular os créditos SOMENTE sobre bens e direito do ativo imobilizado adquiridos após 01/05/2.004**. (grifo nosso)*

A contestação inicial da recorrente contém apenas alegações quanto à ilegalidade ou inconstitucionalidade do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, ao que a DRJ responde, acertadamente, que não compete à autoridade administrativa ou julgadora aferir constitucionalidade de lei.

Diante do argumento rechaçado, a recorrente traz agora, apenas em segunda instância, a alegação de que a aquisição se deu em 02.08.2004, não sendo alcançada, portanto, pela restrição do art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

Por esse motivo, somos obrigados a recuar novamente ao relatório da fiscalização, no item que trata da análise dos créditos efetivamente pleiteados na Linha 10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (fls. 22 e 23), de onde se extrai:

> *Recebidos os documentos, o que se pode constatar é existência na aferição da base-de-cálculo de **notas fiscais emitidas para empresa diversa da que está sob foco. A se observar o destinatário de tais notas, há indicação orientada a se tratar de leasing**. Novamente apontamos as notas no arquivo a ser enviado anexo a este Despacho.*
>
> *Em que pese o valor contabilizado ser diferente daquele indicado **na nota fiscal esta indica claramente que a aquisição não foi realizada pela pretendente do crédito/ressarcimento**.*
>
> ***As aquisições foram realizadas em 02/08/2.004. Mesmo que se trate de leasing financeiro** e o valor contabilizado represente o chamado "valor residual", **a opção pela incorporação do bem ao seu ativo somente é realizada de fato ao final do prazo***

> ***contratual. O fato de haver a quitação antecipada, ou mesmo que parcelada, deste valor, somente indica o pré-estabelecimento da indicação afirmativa quanto ao evento que deveria ocorrer no futuro. Sendo este (término do contrato) o momento de ativação do bem***. *(grifo nosso)*

Do excerto acima, vê-se que a fiscalização considerou o fato de a aquisição ter se dado em 02.08.2004 e que não foi essa data o motivo para a glosa, mas diversas incertezas quanto à operação: valor discrepante entre a nota e o que foi contabilizado; aquisição não foi realizada pelo contribuinte; dúvida sobre tratar-se de *leasing;* e, caso confirmado o *leasing*, a ocorrência de erro em sua contabilização.

Em suma, a fiscalização reconhece que a aquisição foi realizada em período no qual era permitido o desconto de depreciação, entretanto, como há indícios de se tratar de *leasing*, não caberia o tratamento para o bem adquirido e incorporado ao ativo imobilizado

Assim, concluo pela manutenção desta glosa porque não procede o único argumento trazido pela recorrente para derrubá-la.

Com essas considerações, concluo por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas somente quanto a rastreamento de veículos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard