



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10925.909189/2011-91  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.557 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de janeiro de 2021  
**Recorrente** TRANSPORTES GRAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer os créditos relativos a despesas de pedágio; serviços e peças de manutenção de veículos e monitoramento ou rastreamento via satélite. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer os créditos relativos a despachante aduaneiro. Divergiu a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

(assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Candido Brandao Junior, Jose Adão Vitorino de Moraes, Semiramis de Oliveira Duro, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira.

**Relatório**

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no. 08-45.187 - 4ª Turma da DRJ/FOR (fls 112 e seguintes):

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pela empresa TRANSPORTES GRAL LTDA (fls. 36 a 54) contra o Despacho Decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joaçaba/SC, sob n.º de rastreamento 023605141 (fl. 06), que deferiu parcialmente o crédito pleiteado no Pedido de Ressarcimento do PIS Não-Cumulativo – Mercado Interno, relativo ao 1º Trimestre de 2007, formalizado no PER/DComp n.º 41907.27936.300407.1.1.10-8448, no valor de R\$ 70.189,90.

Dos termos da fundamentos apresentados (fls. 11 a 34) para o despacho decisório, observa-se que foram efetuadas glosas de valores decorrentes de várias operações que, no entendimento da autoridade fiscal, não geram direito a crédito, nos termos da legislação aplicável ao regime de apuração da contribuição. Diante das glosas efetivadas, foi deferido crédito de R\$ 60.611,81, homologando-se até esse limite as declarações de compensação vinculadas ao pedido de ressarcimento.

A requerente foi cientificada do despacho decisório, por via postal, em 18/06/2012, conforme termo de ciência à fl. 35 e, em 13/12/2012, apresentou Manifestação de Inconformidade rebatendo os motivos das glosas, com as razões a seguir sintetizadas:

#### DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Alega que a autoridade fiscal utilizou uma interpretação restritiva do conceito de insumo para fundamentar o indeferimento do pedido de ressarcimento do crédito.

Para o contribuinte, a interpretação do órgão fiscal não é a mais acertada, pois, em seu entender, insumo é um vocábulo que possui ampla acepção.

Cita o § 12 do art. 195 da Constituição Federal de 1988, bem como os arts. 2º e 3º das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, destacando a sistemática da não-cumulatividade instituída por citadas leis em cumprimento à previsão constitucional.

Defende que se o legislador quisesse impedir o creditamento das despesas que a requerente esta a pleitear, as teria incluído na redação da Lei. Entretanto, como não estão contidos nestes artigos, os serviços adquiridos pela requerente não podem ser glosados pela autoridade fiscal, já que a norma concessiva do benefício é ampla, e os dispositivos que o restringem são específicos, pontuais.

Afirma que a adoção do conceito previsto na legislação do IPI não é adequado para o conceito de insumos na legislação do PIS e da COFINS, pois os tributos têm materialidade distinta. Assim, advoga que o alcance do termo insumo deve considerar a sistemática do Imposto de Renda, pela afinidade material desse tributos com as contribuições do PIS e da Cofins.

Desse modo, defende que todos os itens que foram glosados se enquadram perfeitamente no conceito de insumo.

Alega que a contratação dos serviços concernentes ao agenciamento de cargas e de despachante aduaneiro é essencial para que ocorra a venda do serviço da requerente ao exterior, uma vez que se dedica ao transporte internacional, o que demonstra claramente tratar-se de insumos aplicados e consumidos diretamente na prestação dos serviços.

Para o insurgente, o serviço de desembarço ou despacho aduaneiro consiste em preencher, organizar e despachar toda a documentação exigida por lei para a comercialização de produtos com outros países. Já o agenciamento de cargas é o serviço contratado para arranjar e possibilitar a ligação entre quem utiliza e quem presta o serviço de transporte, pelo que, sem o referido agenciamento, obviamente inexistiria a prestação do serviço pela contribuinte.

Quanto às despesas com rastreamento da frota, alega que são indispensáveis ao transporte rodoviário de cargas e, por tanto, se caracterizam como insumo.

Na defesa dessa tese, cita a Resolução 245/2007 do CONTRAN, pela qual, nos termos de seu art. 1º, todos os veículos novos, a partir da data de publicação da resolução, somente poderiam ser comercializados quando equipados com dispositivo antifurto, que

deveriam ser dotados de sistema que possibilitasse o bloqueio e rastreamento do veículo.

No tocante às despesas com pedágio, destaca que as despesas da requerente não se referem ao vale-pedágio, mas a valores que saíram do caixa da requerente utilizados para o pagamento de pedágio. Frisa que Embora a Lei 10.209/01 tenha disciplinado que o pagamento de pedágio, por veículos de carga, passaria a ser ônus do embarcador da mercadoria, tal comando não saiu do papel, já que são poucas as empresas que vêm cumprindo referida disposição e fornecendo o "vale-pedágio" aos transportadores. Destaca, ainda, que o valor pago a título de pedágio é suportado, efetivamente, pelo transportador, e não é reembolsado pelo embarcador, razão pela qual é descabida a glosa.

Questiona também a ilegalidade das glosas das despesas com adesivos para frota, estofamento caminhão, extintores, placas de veículo, gastos com tinta, ferramentas, serviços de guincho, de lavagem e limpeza de veículos. Defende que tais itens são utilizados na atividade da requerente, vez que imprescindíveis para a manutenção e conservação dos veículos.

Em relação aos bens e serviços classificados pelo contribuinte como insumos e que, na concepção do fiscal, fazem parte do ativo imobilizado, ressalta que além das despesas serem de pequeno valor, o que, nos termos do art. 301 do Decreto 3.000/99, autoriza o lançamento direto como despesa, destaca que tanto as peças mencionadas (mancais, bronzinas, pistões, peças aplicadas na retífica do motor, turbinas, turbo compressor, abafa chamas, etc), quanto o serviço de retífica de motor, se tratam, na verdade, de insumos utilizados na atividade da empresa.

Questiona a glosa em duplicidade das notas fiscais nº 15.010, 15.015 e 15297, do fornecedor ÁGUIA COMÉRCIO DE TINTAS E FERRAMENTAS LTDA e, por fim, denuncia erro de cálculo do despacho decisório, alegando que os valores das notas fiscais glosadas não correspondem à soma das glosas ilustradas na planilha 2.4. - Apuração dos Créditos após Glosas.

A Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou a manifestação de inconformidade improcedente.

Foi apresentado recurso do contribuinte (fls. 1122/128), no qual apresenta questões que serão analisadas no voto que segue.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Liziane Angelotti Meira - Relatora

Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

A Recorrente trouxe as seguintes questões:

1. Conceito de Insumo
2. Despesas de Pedágio
3. Serviços de manutenção de veículos
4. Agenciamento de carga
5. Despachante Aduaneiro
6. Monitoramento ou rastreamento via satélite

Analisaremos cada um dos pontos levantados no Recurso Voluntário.

### **1. Conceito de Insumo**

Inicialmente, a Requerente informa que os julgadores da DRJ julgaram parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, entendendo pela aplicação dos critérios adotados pelo STJ no julgamento do REsp n. 1.221.170-PR, sob o rito do art. 543-C do CPC de 1973 (art. 1.036 e ss do CPC de 2015), o qual deu uma interpretação mais extensiva ao conceito de insumo, considerando os critérios da essencialidade ou relevância dos gastos

No entanto, segundo o entendimento da Recorrente, ao apreciar seus créditos, os julgadores se equivocaram, utilizando-se de uma interpretação equivocada acerca da essencialidade e/ou relevância de determinados insumos, em cotejo com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, conforme será explicado.

Assevera que a realização de suas atividades implica uma série de despesas, dentre as quais, por serem relevantes para o presente caso, indica o pedágio, o arrendamento mercantil, despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Verifiquemos a evolução da jurisprudência e o entendimento atualmente adotado sobre essa questão neste Conselho:

O conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade para a contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins é tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados á venda.

Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela

sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto n.º 7.212/2010 – Regulamento do IPI, pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto n.º 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos os Inciso II do artigo 3º da lei n.º 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio: o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.

- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.

- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação à obtenção da respectiva receita.

Pondo um fim à controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

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 SEQUINTE 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.

Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

.....

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

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 aceção 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.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como 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.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

.....

12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). **Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei.** Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. **Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**” (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

.....

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois 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.(...)

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o

assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

.....

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

.....

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e á prestação de serviços para a

obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

## 2. Despesas de Pedágio

Em relação ao pedágio, a Recorrente afirma que, apesar de ser beneficiada com a disciplina da Lei n. 10.209/2001, a lei do Vale-Pedágio, ela pretende se creditar dos dispêndios com pedágio nos casos em que não se vale do benefício.

Explica que embora exista a previsão legal, e a obrigação de recolher o valor do pedágio tenha sido transferida aos embarcadores ou equiparados, isto é, aos clientes da recorrente, é, na realidade, a recorrente, em razão de suas relações negociais, quem, muitas vezes, acaba recolhendo os valores. Afirma que seus clientes aceitam contratar o transporte apenas sob a condição de que a recorrente pagará os gastos com o pedágio. Daí, para manter a relação comercial e, automaticamente, o seu negócio, a recorrente vê-se obrigada a ceder e pagar o pedágio. Somente razoável, nessas condições, que os custos envolvendo o pagamento de pedágio representem crédito de PIS e COFINS. Assevera que o pagamento dos pedágios é essencial para sua atividade, que é transporte, pois sem tal pagamento não poderá transitar por certas vias e realizar o transporte.

Neste ponto, creio que a Recorrente tem razão, que os gastos com pedágio suportados pela própria transportadora podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito. Nesse sentido os acórdãos: 3302-009.336 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária e 3301002.995 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária . Este ainda do ano de 2016, desta turma.

## 3. Serviços de manutenção de veículos

Afirma a Recorrente que sua atividade recorrente depende de caminhões, conforme explica:

atividade desenvolvida pela recorrente depende, em sua totalidade, da existência de caminhões. É com os caminhões que a atividade, a prestação de serviço de transportes, é realizada. Os caminhões que a impetrante possui são câmeras frias (com espaço para armazenagem de produtos que tem as condições internas de refrigeração controladas), contêineres (recipiente, geralmente de metal, de grandes dimensões, destinado ao acondicionamento e transporte de carga em navios, trens e outros; sua característica principal é a constituição de uma unidade de carga independente, com dimensões padrão em medidas inglesas (pés)), sideres ou baús (espécie de veículo de transporte

utilizado para mercadorias em geral, com a possibilidade de abertura lateral da carroceria, e em alguns modelos, também pode ser encontrada com abertura superior; carrocerias feitas de material especial em lona, que possibilita que as operações de carga e descarga sejam mais rápidas devido às aberturas de fácil manuseio) e rodotrens (caminhão que se enquadra na categoria de combinação veicular rodoviária, composto por um cavalo mecânico e dois ou mais semirreboques, usado para deslocar grandes quantidades de cargas, quando o tempo de deslocamento não é fator limitante).

Anota a Recorrente que todos os itens indicados, em razão do seu uso diário, dependem de manutenção, envolvendo limpeza e desinfecção e ressalta que as cargas transportadas incluem produtos químicos e farmacêuticos, produtos de perfumaria (materiais de higiene), saneantes (materiais de limpeza), remédios e alimentos (carnes, pescados, frutas diversas, sorvetes, chocolates, e outros) e que a natureza das mercadorias transportadas demanda que os veículos estejam bem higienizados – limpeza e desinfecção

Realmente, serviços relacionados à limpeza e manutenção dos veículos de transporte de empresa transportadora revelam a essencialidade que justifica que sejam reconhecidos os créditos para as contribuições em pauta.

Portanto, assiste razão à Recorrente neste item.

#### 4. Agenciamento de carga

Afirma a Recorrente que o agenciamento de cargas deixou de ser uma escolha das empresas de transporte e passou a ser uma necessidade porque o mercado é extremamente dinâmico e o agenciamento otimiza rotinas, aumenta a eficiência e reduz lucros. Assim, seria indispensável.

Contudo, não demonstrou a Recorrente a demonstrar a necessidade ou exigibilidade dessa despesa, ao contrário, trata-se de um dispêndio opcional. Nesse sentido, adoto o entendimento constante do Acórdão, no, relativo à mesma contribuinte, nos seguintes termos:

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 da 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 a 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.

Dessarte, não assiste razão à Recorrente em relação a este item.

### 5. Despachante Aduaneiro

Afirma a Recorrente que, sem os serviços prestados pelo despachante aduaneiro a mercadoria não chegaria ao destino, ou seja, a Recorrente não poderia atravessar a fronteira entre os países com seus caminhões, o que torna o serviço essencial e indispensável para o desenvolvimento de sua atividade.

Explica que os despachantes aduaneiros localizam-se nas cidades de fronteira como Uruguaiana/RS, Dionísio Cerqueira/SC, Foz do Iguaçu/PR, Guaíra/PR, Ponta Porã/MS, etc.. Quando os caminhões da recorrente chegam a esses pontos, é necessário que toda a documentação necessária para a travessia da fronteira esteja devidamente providenciada pelos despachantes.

A Recorrente contratou perante empresas nacionais a prestação de serviços de assessoria aduaneira para o desembaraço de mercadorias por ela transportadas, sendo que o próprio transporte, inclusive internacional, é sua atividade. Tendo em conta as notas fiscais juntadas, não resta dúvida quanto ao direito de a requerente se apropriar dos créditos correspondentes aos valores pagos relativos às despesas logísticas em questão.

Uma vez demonstrada a correta interpretação do conceito de insumos passíveis de propiciar o desconto de créditos na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, bem como a efetiva aquisição dos serviços logísticos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, procedimento que deu ensejo ao recolhimento das contribuições sociais em análise, impende que sejam canceladas as glosas empreendidas pelo agente fiscal.

Esse entendimento já vinha seguido pelo CARF, como pode ser verificado no Acórdão nº 3302-002.683 e também no 3301-006.879, este desta Turma. Seguindo-se a trilha encontrada nos critérios estabelecidos no didático precedente e considerando-se que as despesas aduaneiras estão relacionadas à atividade de transporte internacional, conclui-se que as condições relativas à utilização, à indispensabilidade e à relação com o objeto social da empresa estão presentes, do que decorre a legitimidade do creditamento dos valores despendidos, para fins de apuração dos valores devidos das duas contribuições sociais.

Em suma, entendo que é legítima a tomada de crédito em relação às despesas aduaneiras, devendo as glosas serem revertidas.

### 6. Monitoramento ou rastreamento via satélite

Neste item adoto entendimento constante do acórdão no. 3002000.625, relativo à mesma contribuinte, nos seguintes termos:

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 n.º 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, horímetro 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.*

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.

Assim, entendo que é legítima a tomada de crédito em relação Monitoramento ou rastreamento via satélite, devendo as respectivas glosas serem revertidas.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer os créditos relativos a despesas de pedágio; serviços e peças de manutenção de veículos e monitoramento ou rastreamento via satélite; e despachante aduaneiro.

(assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira