



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.909203/2011-56  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-013.042 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 17 de março de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TRANSPORTES GRAL LTDA

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

PAF. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. DIVERGÊNCIA PARCIALMENTE COMPROVADA

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa.

Hipótese em que a decisão apresentada a título de paradigma trata de questão diferente daquela enfrentada no Acórdão recorrido.

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE E IMPOSSIBILIDADE. RASTREAMENTO/MONITORAMENTO DE VEÍCULOS E CARGAS VIA SATÉLITE.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre custos com rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite, eis que para que o serviço de transporte seja prestado de forma adequada, garantindo aos clientes segurança de que suas cargas, até mesmo de natureza alimentícia, possa chegar ao seu destino e preservando, ainda, a saúde e vida de seus motoristas, é de se considerar a adoção de determinadas cautelas pelas transportadoras, entre outros, gastos com rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, tão somente quanto à matéria “despesas com Rastreadores/monitoramento de veículos via satélite” (não conhecido quanto à pedágio). Na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator) e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-009.567**, de 27/01/2021 (fls. 174/186), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### **Do Pedido de Ressarcimento**

Trata o presente processo de análise do Pedido de Ressarcimento (PER), com o objetivo de ser ressarcida do crédito de **PIS**, não cumulativa - Mercado Interno, referente ao 4º trimestre de 2008, com respaldo no artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Visando compensar débitos próprios, transmitiu a respectiva PER/DCOMP.

Dos termos do Despacho Decisório de fls. 11/35, observa-se que foi efetuada a glosa de créditos decorrentes de várias operações que, no entendimento da Fiscalização, não geram direito a crédito, nos termos da legislação aplicável ao regime de apuração da contribuição. Assim, com base na documentação apresentada pelo contribuinte, relacionou, por linha do DACON, as seguintes operações que, no seu entender, não geram direito ao crédito:

- os gastos com adesivos para frota, estofamento caminhão, extintores, placas de veículo, agenciamento de cargas (comissões), o custo com o rastreamento/monitoramento da frota, gastos com tinta, ferramentas, os serviços de guincho, de lavagem e limpeza de veículos,

embora possam representar despesas usuais e necessárias a atividade de transporte rodoviário de cargas, não podem ser considerados insumos para efeito de base de cálculo de créditos das contribuições ao PIS e a uma vez que não estão vinculados diretamente a produção do serviço, a prestação do serviço. Itens como material de segurança e de conservação e limpeza, por mais que sejam imposições da legislação trabalhista e de órgãos de vigilância sanitária, não tem previsão legal para o creditamento na aquisição;

- os gastos com taxas inerentes ao despacho aduaneiro (estas despesas devem correr por conta da pessoa jurídica que efetua importação ou exportação). Também a inclusão dentre os serviços, a contratação de “agenciamento de cargas” (comissão);

- também não podem ser computada na base de cálculo dos créditos, valores dispendidos com os pedágios contabilizados, pagos em função do uso das rodovias, uma vez que por definição legal, tais encargos devem recair sobre o contratante do serviço de transporte;

- nem todo o gasto com manutenção e reposição de bens gera direito a crédito de PIS e COFINS não cumulativa, mas, apenas aqueles gastos com reposição de partes e peças de valor reduzido e cujo tempo de vida útil seja inferior a um ano. Com efeito, as partes e peças integrantes de máquinas industriais, equipamentos ou veículos e ferramentas, que lhes proporcione tempo de vida útil superior a um ano não podem ser consideradas insumos.

Assim, procedeu à glosa de créditos referentes a essas despesas, resultando no reconhecimento parcial do direito creditório.

### **Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância**

Cientificada do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 37/55, alegando, em síntese, que:

- alega que a Fiscalização utilizou uma interpretação restritiva do conceito de insumo para fundamentar o indeferimento do pedido, uma vez que insumo possui ampla aceção e, cita os arts. 2º e 3º das Leis n.ºs. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. Defende que os bens e serviços adquiridos pela requerente não podem ser glosados, já que a norma concessiva do benefício é ampla, e os dispositivos que o restringem são específicos e pontuais; tanto os bens, quantos os serviços são utilizados para a manutenção da frota de veículos, sendo indispensáveis à qualidade da prestação do serviço de transporte;

- quanto às **despesas com rastreamento da frota**, alega que são indispensáveis ao transporte rodoviário de cargas e, por tanto, se caracterizam como insumo. **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 a Lei n.º 10.209, de 2001, utilizada pelo fiscal como fundamento à glosa do crédito, não se aplica ao caso dos autos, que objetiva o ressarcimento do crédito de PIS/COFINS em relação às despesas com pedágio no ano de 2008. Que o mesmo ocorre com **as despesas com agenciamento de carga**, uma vez que se tratariam de serviço aplicado diretamente na atividade da empresa de transportes de cargas.

- informa em sua defesa que as Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003, ao estabelecerem a possibilidade de creditamento dos encargos de depreciação e amortização de

bens que integram o ativo imobilizado da empresa, não fizeram qualquer vedação ao período em que os bens foram adquiridos.

A **DRJ em Fortaleza (CE)**, apreciou a Manifestação de Inconformidade que, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **08-045.610**, de 28/01/2019 (fls. 128/146), considerou julgar **procedente em parte** a Manifestação apresentada, para anulação da glosa efetivada pela autoridade fiscal sobre **os bens e serviços utilizados na manutenção da frota** e, mantidas as seguintes **glosas**:

- as **despesas com rastreamento** da frota não devem ser consideradas como insumos nos termos do inciso II, art. 3º, das Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, pois não são imprescindíveis à prestação do serviço de transporte rodoviário de cargas, nem interferem na qualidade desse serviço;

- as **despesas com pedágios** também não podem ser enquadradas no conceito de insumos, uma vez que o dispêndio com pedágio pelo uso da via é legalmente atribuído ao contratante do transporte, conforme disposto na Lei n.º 10.209, de 2001;

- as despesas com agenciamento de cargas são dispêndios efetuados de maneira indireta no serviço de transporte;

- quanto aos dispêndios com despacho aduaneiro, essas despesas ocorrem por conta da pessoa jurídica importadora ou exportadora que contrata o serviço de transporte.

- os serviços de manutenção/retífica de componentes estruturais relevantes de um veículo, como motores, turbinas, etc., evidentemente são utilizados vários componentes e peças menores que, pela expectativa de elevarem a vida útil do bem em mais de 1 (um) ano, integram-se ao ativo imobilizado.

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 155/169, reprisando, na parte que não lhe foi favorável, os argumentos da Manifestação de Inconformidade, acrescentando, em resumo, que:

- discorre sobre o conceito de insumos, 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, o qual deu uma interpretação mais extensiva ao conceito de insumo, considerando os critérios da essencialidade ou relevância dos gastos;

- que a realização de suas atividades de transporte implica uma série de despesas, dentre as quais, por serem relevantes, destaca a despesas com o pedágio, gastos com monitoramento ou rastreamento via satélite, o serviço de manutenção de veículos, agenciamento de carga, despachante aduaneiro e as despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado.

### **Acórdão/CARF**

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3301-009.567**, de 27/01/2021 (fls. 174/186), proferida pela 1ª

Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Nessa decisão o Colegiado assentou que as 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 no REsp n.º 1.221.170-PR, e reconheceu os créditos relativos a; **(i)** despesas de pedágio; **(ii)** serviços e peças de manutenção de veículos, **(iii)** monitoramento ou rastreamento via satélite e **(iv)** gastos relativos à despachante aduaneiro.

### **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

Regularmente notificado do Acórdão n.º **3301-009.567**, de 27/01/2021, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de fls. 189/200, apontando divergência com relação à seguinte matéria: à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre: **1)** despesas com despachantes aduaneiros, **2)** o valor das despesas com pedágios, e **3)** monitoramento/rastreamento de veículos via satélite.

Para tanto, indica como paradigmas os seguintes Acórdãos: 3402-007.708 (matéria 1) e, 3401-002.857 e 3201-006.592 (matérias 2 e 3).

No entanto, no Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, quanto às **matéria 1** e **3**, concluiu que, cotejando a decisão recorrida com os paradigmas apresentados, **não** há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência de interpretação da legislação quanto à possibilidade de tomada de créditos.

Já quanto a **matéria 2**, “despesas com pedágio”, no **Acórdão recorrido** a Turma defende que tais gastos suportados pela própria transportadora podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito. Por essa razão, reverteu a glosa respectiva.

Por outro lado o **Acórdão paradigma n.º 341-002.857**, decidiu que o Acórdão da DRJ manteve a glosa das despesas com pedágios, por entender que tais despesas seriam arcadas pelo contratante do serviço de transporte, não integrando o frete. Dispõe o art. 2º da Lei n.º 10.209/01, inclusive, que o valor do vale-pedágio não constituirá base de cálculo das contribuições sociais.

Ante as considerações acima, restou claramente comprovado o dissídio jurisprudencial quanto ao direito dos créditos **em relação às despesas com os pedágios**.

Assim, com base nos fundamentos do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial – da 3ª Câmara, de 03/05/2021, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção (fls. 267/275), **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas em relação à divergência em face do Acórdão n.º 3401-002.857, quanto à possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre as “**despesas de pedágio**”.

### **Agravo da Fazenda Nacional**

Cientificada no Despacho acima, a Fazenda Nacional interpôs o recurso de Agravo (fls. 277/284), contrapondo o Despacho que deu seguimento parcial ao Recurso Especial,

requerendo o seguimento do recurso quanto as “despesas com monitoramento/rastreamento de veículos via satélite” e quanto as despesas com “despachante aduaneiro”.

No exame de Agravo, restou assentado que quando se analisa a ementa do julgado paradigma n.º 3201-006.592 apresentado, juntamente com seu voto condutor, verifica-se que, naqueles autos, onde discutiu-se igualmente a essencialidade e a relevância dos dispêndios com “serviço de rastreamento” para o exercício das atividade de transporte de cargas, concluiu-se que haveria uma condição adicional que não foi imposta pelo Acórdão recorrido, no caso, a vinculação entre o serviço e contrato de seguradora. Confira-se:

CRÉDITO. SERVIÇOS DE RASTREAMENTO. Desde que exigidos, por medida de segurança, **em contratos celebrados com as seguradoras**, geram direito a crédito os dispêndios com serviços de rastreamento, observados os requisitos da lei.

Assim, entendeu que restou configurada similitude fática e dissídio interpretativo entre o Acórdão recorrido e o paradigma acerca da possibilidade de tomada de créditos sobre o valor das “despesas com monitoramento/rastreamento de veículos via satélite”. Uma vez que, aqui concluiu-se pela dedutibilidade em qualquer relação contratual e lá, apenas na hipótese em que tal dispêndio se vincula a contrato de seguro.

E, com base no Despacho em Agravo de fls. 287/292, a Presidente da CSRF, rejeitou o Agravo relativamente à matéria "créditos sobre o valor das despesas com despachantes" e acolheu o Agravo e deu seguimento ao Recurso Especial relativamente à matéria "*possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor das despesas com monitoramento/rastreamento de veículos via satélite*".

### **Contrarrrazões do Contribuinte**

Regularmente notificada do Despacho acima que deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, o Contribuinte NÃO apresentou suas contrarrrazões nos autos, conforme noticia o Despacho de fls. 300.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

**Conhecimento**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo conforme consta do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Câmara, de 03/05/2021, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção/CARF às fls. 277/284, que foi dado seguimento apenas sobre a matéria 1: “créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor das **despesas com pedágios**”. No entanto, em Despacho que examinou o Agravo interposto, exarado pela Presidente da CSRF às fls. 287/292, foi dado seguimento a matéria 2: “créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor das **despesas com Rastreadores/ monitoramento de veículos via satélite.**”

Cotejando os paradigmas e recorrido, **conheço apenas da matéria 2:** “créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor das “despesas com Rastreadores/monitoramento de veículos via satélite”, uma vez que de acordo com o paradigma apresentado n.º 3201-006.592, conforme explicitado no Despacho que examinou o Agravo, haveria uma condição para aproveitamento do crédito: comprovação da existência de contrato celebrado com as seguradoras, exigindo a implantação de Rastreadores/monitoramento de veículos via satélite, o que não restou comprovado no recorrido.

Contudo, quanto à **matéria 1:** “**créditos** das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor das “**despesas com os pedágios**”, entendo ser necessária uma apuração mais detalhada dos demais requisitos para sua admissibilidade. Isto porque, ao meu sentir, a Fazenda Nacional não teve êxito em demonstrar a efetiva semelhança de situações fáticas, razão pela qual não se comprovaria a divergência suscitada no Recurso Especial. Passo a explicar.

No especial, a Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à (im)possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre “o valor pago com as despesas com pedágios”. Para tanto, indicou (dentro o que foi aproveitado pelo Exame de Admissibilidade) como paradigma o Acórdão n.º 3401-002.857.

No **Acórdão recorrido**, a Turma assentou 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. Por essa razão, reverteu a glosa respectiva.

No dispositivo do Acórdão recorrido, restou assentado que,

“(…) Acordam os membros do colegiado, (...) para reconhecer os créditos relativos aos **pedágios suportados pela Recorrente** na sua atividade de transporte”. (Grifei)

De outro lado, o **Acórdão paradigma n.º 3401-002.857**, de 2015, tem a seguinte ementa, na parte que interessa ao caso:

DESpesas COM PEDÁGIO. NÃO SE ENQUADRAM COMO INSUMO. **Despesas com vale-pedágio** não podem gerar crédito de PIS e COFINS, devendo ser mantida a glosa realizada pela autoridade fiscal.

Veja-se trecho do voto condutor do Acórdão:

### 3.1 DESPESAS COM PEDÁGIO

O acórdão da DRJ manteve a glosa das despesas com pedágios, por entender que tais despesas seriam arcadas pelo contratante do serviço de transporte, não integrando o frete. Dispõe o art. 2.º da Lei n.º 10.209/01, inclusive, **que o valor do vale-pedágio não constituirá base de cálculo** das contribuições sociais:

*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. (Grifei)*

Desta forma, **as despesas com vale-pedágio** não podem gerar crédito de PIS e COFINS, devendo ser mantida a glosa realizada pela autoridade fiscal. (Grifei)

Importante observar que no relatório do **Acórdão recorrido** (com base na decisão da DRJ), descreve a seguinte informação:

“(…) 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 a Lei n.º 10.209/2001, utilizada pelo fiscal como fundamento à glosa do crédito, não se aplica ao caso dos autos**, que objetiva o ressarcimento do crédito de PIS/Cofins em relação às despesas com pedágio no primeiro trimestre do ano de 2006.

E desta forma, analisou o recorrido no voto condutor:

**“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”.

Como se vê, no **Acórdão recorrido** debate o direito de crédito de despesas efetivamente suportadas e pagas pelo Contribuinte (valores que saíram do caixa da empresa), que é prestador de serviços de transporte de carga, por força de disposição contratual e relação comercial. A análise se deu sobre **dispêndios com pedágio nos casos em que não se vale do benefício (vale-pedágio)**. De outro lado, a questão de fundo discutida no **Acórdão paradigma**, julgou recurso voluntário que controvertia a possibilidade de se creditar de **gastos com o Vale-Pedágio**, por entender que tais despesas seriam arcadas pelo contratante do serviço de transporte, não integrando o frete. E conclui que, dispõe o art. 2º da Lei n.º 10.209, de 2001, inclusive, **que o valor do vale-pedágio não constituirá base de cálculo** das contribuições sociais.

Assim, verifica-se de imediato, o afastamento da possibilidade de se estabelecer comparação e deduzir divergência de entendimentos entre os Acórdãos confrontados (recorrido e paradigma), pois trata-se de situações fáticas distintas. No **paradigma**, discute-se apropriação de créditos sobre dispêndios com o vale-pedágio (art. 2º da Lei n.º 10.209, de 2001); no **recorrido** não se discute esse tipo de despesas e sim, dispêndios com pedágio, porém nos casos em que não se vale do benefício do vale-pedágio.

Portanto, não há como formar uma divergência de interpretação da legislação, requisito de admissibilidade do recurso, quando inexistente uma similitude fática demonstrada e, portanto, **não conheço da matéria 1**: créditos sobre às “**despesas com os pedágios.**”

Isto posto, **conheço parcialmente** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas quanto a matéria: crédito sobre o “**valor das despesas com monitoramento/rastreamento de veículos via satélite.**”

### Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia, especificamente, em relação à seguinte matéria: **1) crédito sobre o “valor das despesas com monitoramento/rastreamento de veículos via satélite.”**

Preliminarmente, ressalto que para a análise do conceito de insumo nestes autos (créditos de PIS, regime não cumulativo), não se alcança todos os gastos necessários para a produção dos bens como entende a Contribuinte.

Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela empresa visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições. Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo **Parecer Cosit RFB n.º 05**, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial n.º 1.221.170/PR**, do STJ, consoante procedimento para recursos repetitivos.

Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele Acórdão (REsp, do STJ), foram extraídos os conceitos:

“(…) 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.”

Ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer Cosit n.º 05/2018 (da RFB), entretanto, concordo com suas conclusões.

Feita a ressalva, apresento minhas considerações sobre os insumos questionados no Recurso Especial da Contribuinte. Antes, cabe esclarecer que o Contribuinte tem como objetivo econômico e social a seguinte atividade (informado no Recurso Voluntário): “(…) *transporte nacional e internacional de cargas ou mercadorias, quais sejam, produtos químicos e farmacêuticos, de perfumaria (materiais de higiene), saneantes (materiais de limpeza), remédios e alimentos (carnes, pescados, frutas diversas, sorvetes, chocolates, e outros)*”.

### 1) Das despesas com monitoramento/rastreamento de veículos via satélite

Conforme estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR e repercutido pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Os dispêndios devem atender ao requisito da necessidade quando a eventual supressão individual dos mesmos consegue impactar significativamente ou inviabilizar a realização das atividades da empresa. Da mesma forma, o requisito da relevância é evidenciado no momento em que a eventual retirada dos insumos consegue interferir diretamente na qualidade do produto elaborado ou do serviço prestado pela empresa.

Tal entendimento decorre da aplicação do "teste de subtração", utilizado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR como mecanismo para revelar a imprescindibilidade ou importância do item para a completa e adequada prestação do serviço.

Nesse diapasão, os “gastos com rastreamento da frota (monitoramento via satélite)”, são realizados para garantir a lucratividade da operação, em face de eventual furto ou acidente. Tratam-se de serviços destinados à segurança do patrimônio da transportadora (PJ), não sendo aplicados ou consumidos na prestação do serviço de transporte de cargas. Caso esses gastos não sejam realizados – o serviço de transporte pode ser igualmente realizado, porém, o serviço irá gerar mais lucro (se não ocorrer furto ou acidente) ou o serviço irá gerar menos lucro (se ocorrer furto ou acidente) pela necessidade de indenização do cliente.

Desta forma, não devem ser consideradas como insumos nos termos do inciso II, art. 3º, das Lei nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 e do entendimento exposto pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170-PR, pois não são imprescindíveis à prestação do serviço de transporte rodoviário de cargas, nem interferem na qualidade desse serviço. Ou seja, a ausência do serviço de rastreamento não impossibilita, nem impacta negativamente na qualidade do serviço de transporte rodoviário de cargas.

Assim, esses gastos não se adequam aos critérios de essencialidade ou relevância. Portanto, aplicando o parecer RFB nº 5, de 2018, esses gastos não geram créditos.

### Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas quanto ao crédito das contribuições sobre os “gastos com rastreamento / monitoramento da frota por via satélite” e, quanto à parte conhecida, no mérito, **dou-lhe provimento**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

## Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Primeiramente, peço vênia ao ilustre relator, que tanto admiro, para expor a posição dominante na sessão de julgamento quando da apreciação da matéria posta em recurso, qual seja, “se há direito ao crédito das contribuições sobre as despesas com Rastreadores/monitoramento de veículos via satélite”.

Para tanto, cabe discorrer se esse item seria pertinente e essencial à atividade do sujeito passivo; o que peço licença para refletir brevemente sobre o conceito de insumos para fins de constituição de créditos das contribuições não cumulativas.

Não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa (Grifos meus):

*“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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”*

Definiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, tal como já entendia, expresso que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade. Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

O STJ, que apreciou, em sede de repetitivo, o REsp 1.221.170 –trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais à época. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo – adotando a tese intermediária.

Importante ainda trazer que foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

*"Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.*

*Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014."*

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

*“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “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”.*

*Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*

*42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

*43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.*

*Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."*

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que **possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.**

Com efeito, tal ato reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

*“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

*16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

*17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”*

Ventiladas breves considerações, insurgindo-se ao caso concreto, cabe trazer que os gastos com monitoramento/rastreamento de veículos e cargas via satélite, tendo em vista a atividade do sujeito passivo relacionado ao transporte, torna-se essencial e pertinente, eis que tal serviço viabiliza o envio e recebimento de sinais entre o veículo e uma central de dados, possibilitando a localização do veículo via GPS. Ora, em caso de furto ou roubo, tal como descrito nos autos do processo, pode-se acionar o travamento das portas da carreta, o

acionamento de sirenes no veículo, seu bloqueio e a comunicação com o motorista – dificultando a ação dos bandidos.

Ademais, reforça-se a essencialidade e pertinência desse item a atividade do sujeito passivo, eis que para o fechamento de um contrato com determinado cliente, a contratação é dispensada caso não haja monitoramento/rastreamento de veículo e cargas via satélite. Usualmente, a contratante é indagada acerca da existência desse serviço em sua frota, sendo que, atualmente, empresas de transporte que não fornecem em conjunto o monitoramento de carga são efetivamente preteridas na contratação do transporte de cargas.

Vê-se que o próprio STJ decidiu, quando da apreciação do REsp 435.865, que as transportadoras que não agem para minimizar riscos devem indenizar as empresas por roubo de carga e que a ausência de cautelas a serem adotadas pelas transportadoras atestam a inadequação dos serviços prestados.

Sendo assim, para que o serviço de transporte seja prestado de forma adequada, garantindo aos clientes segurança de que suas cargas, até mesmo de natureza alimentícia, possa chegar ao seu destino e preservando, ainda, a saúde e vida de seus motoristas, é de se considerar o item rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite essenciais e pertinentes à atividade do sujeito passivo, reconhecendo o direito ao crédito das contribuições não cumulativas sobre tais gastos.

Em vista do exposto, com a devida vênia ao posicionamento externado pelo relator, votamos por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama