



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

Processo nº 10945.002796/2005-41
Recurso nº 270.724 Voluntário
Acórdão nº **3102-01.182 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 01 de setembro de 2011
Matéria Ressarcimento - COFINS
Recorrente BARTHOLO TRANSPORTES RODOVIARIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/06/2005

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM SEGURO DA CARGA E DESPESAS DE RASTREAMENTO. LANÇAMENTO CREDOR. POSSIBILIDADE.

Os valores pagos a título de seguro da carga e rastreamento dos veículos da frota geram direito a crédito da COFINS, por se enquadrarem no conceito de serviços utilizados como insumos na prestação de serviços.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa previsão legal, o aproveitamento do crédito na forma estabelecida pela legislação que disciplina o sistema não cumulativo de apuração da Cofins não enseja atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama e Luciano Pontes de Maya Gomes.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 07/10/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Mara Cristina Sifuentes, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Nanci Gama.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata-se no presente processo de pedido de ressarcimento (fl. 01) de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, apurada pelo regime não cumulativo e referente às operações de exportação, relativos aos meses de fevereiro de 2004 a junho de 2005, e cujo montante total acumulado, no valor de R\$ 45.603,47, foi integralmente lançado pelo interessado no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACon) na apuração de créditos da referida Contribuição que se reporta ao mês de junho de 2005 (v. fl.306).

2. Inicialmente, a Delegacia da Receita Federal em Foz do Iguaçu (DRF/FOZ/PR) exarou a Informação Fiscal Seort DRF/FOZ nº 67/2007 e Despacho Decisório (fls. 307/313), não reconhecendo o direito creditório pleiteado e indeferindo o Pedido de ressarcimento à inicial, sob os seguintes fundamentos:

- O contribuinte juntou ao processo Relato (fls. 02/15), discorrendo sobre os serviços que considera insumos utilizados na prestação de serviços e que seriam passíveis de crédito, quais sejam "seguro de mercadorias" e "serviços de rastreamento de veículos", e, ainda, justificando a inclusão destes gastos à base de cálculo para apuração do crédito da COFINS não-cumulativa, objeto do pedido de ressarcimento, tendo também se promovido a juntada de documentação comprobatória dos custos com os serviços supracitados;

- O interessado alega, em sua argumentação, que os gastos despendidos com seguro de mercadorias, rastreamento e escolta, bem como outros métodos que visem a assegurar a proteção da carga, são insumos utilizados na prestação de serviço das empresas de transporte, pois se enquadram no conceito estabelecido pelo art. 8º, § 4º, da IN SRF nº 404/2004;

- O contribuinte cita as Soluções de Consulta nº 462/2004 da SRRF — 7ª Região Fiscal e nº 104/2004 da SRRF — 8ª Região Fiscal, nas quais o entendimento da Receita Federal confirmaria o direito reclamado, ou seja, os gastos acima se caracterizariam como insumos utilizados na atividade-fim de empresa de transportes rodoviários de carga, podendo, portanto, compor o somatório dos créditos a serem descontados na apuração da COFINS;

- Porém, verifica-se a existência de outras Soluções de Consulta da SRRF — Região Fiscal sobre a matéria, nos 326 e 327, ambas de 29/10/2004, as quais apresentam entendimento divergente daquelas apresentadas pelo solicitante, concluindo que os serviços de comunicações utilizados no rastreamento da frota não se enquadram no conceito de insumo, pois são, na realidade, serviços de telecomunicações usados para segurança do patrimônio da empresa transportadora, e, em relação aos seguros de qualquer espécie — sobre os veículos, ou por danos causados a terceiros, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não — escapam ao conceito de insumos para os fins buscados, uma vez que não se subsumem ao conceito da Instrução Normativa antes aludida;

- Alerta-se que a Consulta nº 326, de 2004, acima citada, foi requerida pelo próprio interessado, na qual a solução dada foi desfavorável ao pedido apresentado,

sendo que, não satisfeito, todavia, com a conclusão exarada, o requerente, ainda assim, realizou lançamento do crédito em questão e o pedido de ressarcimento formalizado por este processo;

- A respeito da divergência entre Soluções de Consulta, na forma acima comentada, mencione-se que as Soluções de Divergência Cosit nºs 1 e 2, que versam sobre a Contribuição para o PIS/Pasep, ambas de 16/02/2005, firmam o entendimento de que o custo com seguro de mercadorias não se trata-se insumo passível de crédito;

- Pode-se aplicar à COFINS o entendimento exposto pelas Soluções de Divergência acima citadas, pois as duas contribuições, PIS e COFINS, possuem neste caso a mesma base de cálculo para apuração dos créditos objeto do pedido, e, sendo assim, incluirão como insumos passíveis de dedução os mesmos serviços, ora questionados.

3. Cientificado da decisão da autoridade administrativa local acima mencionada em 14/03/2007, conforme se observa no Aviso de Recebimento (AR) de fl. 315, o contribuinte, irressignado, apresentou, em 12/04/2007, a Manifestação de Inconformidade de fls. 319/333, alegando, em síntese, que:

a) o interessado, conforme pode ser constatado na Cláusula Segunda do seu Contrato Social (Anexo I), é empresa que atua no ramo de atividade de transporte rodoviário de carga, sendo que tem no transporte internacional a maior parte da sua receita de prestação de serviço, e que, dentre todas as possibilidades de créditos de PIS e COFINS sobre insumos, viu seu direito glosado com relação a dois itens: serviços de rastreamento de veículos e seguros de mercadorias, pagos a pessoas jurídicas;

b) segundo o conceito de insumo definido pelo art. 8º, § 4º, da IN SRF nº 404/2004, para que os insumos do interessado possam gerar crédito de PIS e COFINS, precisam apresentar resposta positiva a dois requisitos: 1 — serem prestados por pessoa jurídica domiciliada no país; 2 — serem aplicados ou consumidos na prestação de serviço do interessado; ou seja, se a resposta for "sim" para os dois itens acima, restará garantido o direito ao crédito;

c) o atendimento do requisito 1 é ponto incontroverso, já que os pagamentos referentes aos serviços de rastreamento, bem como o seguro das cargas, são efetuados diretamente a pessoas jurídicas domiciliadas no país, além do que a Fazenda Federal também não apresentou óbices neste sentido;

d) quanto ao requisito 2, dentro do ramo de atividade da empresa, acima descrito, o seguro de mercadorias e o serviço de rastreamento devem ser considerados insumos, e, para que o julgamento possa analisar o tema com mais propriedade, posto que de complexidade operacional considerável, apresentam-se elementos esclarecedores de sua origem, constituição legal, aplicação prática (operacionalização) e a finalidade a que se propõe, na análise individual do seguro e do rastreamento, a seguir;

e) os seguros das mercadorias, contratados pelo interessado, abrangem quaisquer localidades do território brasileiro para os países localizados no Cone Sul (em especial, Paraguai e Uruguai) e vice-versa, conforme Apólice de Seguro, apresentada no Anexo II do Requerimento à inicial (fls. 26/39), e o prêmio pago para a seguradora é calculado sobre o valor da mercadoria, aplicando-se um percentual (taxa final, conforme Anexo III da inicial, fls. 41/47), o qual é composto pelo somatória de taxas que englobam 3 (três) categorias de seguro: 1 —

obrigatório, de responsabilidade civil do transportador sobre danos a carga (RCTR-RC); 2 - de responsabilidade civil do transportador sobre o desaparecimento de carga (RCF-DC); 3 - de responsabilidade civil do transportador em viagem internacional — danos e desaparecimento de carga;

f) o primeiro dos seguros (por danos à carga) acima citados é obrigatório, de modo que, sem a sua contratação, o interessado não poderá operar no segmento de transporte de cargas, conforme disposição advinda dos arts. 20, "m", e 112, ambos do Decreto-lei nº 73/66, regulamentado pelo art. 10 do Decreto nº 61.867/67;

g) esta obrigatoriedade também se vislumbra nos contratos de prestação de serviço de transporte entre o interessado e seus clientes (Anexo IV do Requerimento à inicial, fls. 49/59), onde, na Cláusula Segunda — Obrigações da Contratada (item 2.4), encontra-se firmado que compete ao interessado a manutenção em regularidade desta espécie de seguro;

h) como se pode verificar na Apólice de Seguros, item 06 — Taxas (Anexo II), este seguro tem cobertura dentro do território brasileiro e o seu valor é definido através de Tabelas de Taxas em anexo à Apólice (Anexo V), sendo o percentual variável de acordo com a origem e o destino do transporte a ser realizado;

i) em relação ao segundo dos seguros (por desaparecimento da carga) anteriormente mencionados, o interessado também tem por "obrigatoriedade operacional" a contratação de seguro de transporte rodoviário contra roubo e danos a carga, constando como beneficiária a contratante do serviço;

j) esta obrigatoriedade não advém de força de lei, mas da exigência do segmento em que o interessado atua, haja vista que seus clientes fazem constar nos contratos de prestação de serviço (Anexo IV, Cláusula Segunda, item 2.13), que ficará por conta desta a contratação de seguro que vise à proteção contra roubos e danos, pois, em caso de qualquer sinistro advindo disso, deverá ser o cliente comunicado e indenizado em no máximo 60 (sessenta) dias do sinistro, implicando, portanto, risco por demais elevado para as empresas deste segmento de transporte;

k) tal prática é inerente à atividade de transporte de cargas, e, portanto, não há como o interessado se esquivar, sob pena de sensível perda de sua clientela, que irá contratar serviços com as empresas concorrentes, as quais mantêm sob suas expensas as apólices com cobertura desta natureza (roubo e danos), além do que, como os valores das mercadorias transportadas são expressivos, toma-se extremamente temeroso deixar-se de arcar com este seguro — que representa o percentual fixo da taxa final de 0,05% a ser aplicado sobre o valor segurado, conforme Anexo VI da inicial, item 6-C, fls. 63/64 — e submeter-se ao risco de se ver obrigado a indenizar seus contratantes em caso de roubo ou danos, tais como: amassamento, contaminação por água doce ou de chuva, e contato com outras mercadorias, entre outros;

l) portanto, mais que uma despesa operacional, este gasto é um insumo indispensável à prestação do serviço do interessado, posto que exigidas por sua clientela as garantias de que serão reparadas de todo e qualquer dano ou prejuízo advindo do transporte realizado;

m) as coberturas acima mencionadas aplicam-se somente para o território brasileiro, contudo, as mesmas obrigatoriedades de cobertura para o nosso território também se aplicam para o percurso complementar fora do território brasileiro, e, assim, na composição da taxa final do seguro, soma-se ainda o percentual do seguro internacional, conforme o destino da mercadoria transportada (v. tb. Anexo VI, fls. 63/64);

n) esses percentuais são definidos de acordo com a carta do IRB — Instituto de Resseguros do Brasil SETEC-TRA-250/91, de 04/11/1991, e, diante do exposto, não há como negar que os gastos com seguro de mercadorias, despendidos Pelo interessado, são insumos utilizados na prestação de serviço das empresas de transporte, pois se enquadram perfeitamente no conceito de insumos, descritos na legislação citada, ou seja, são serviços prestados por pessoas jurídicas e são aplicados ou consumidos durante a prestação;

o) além do mais, os gastos com seguro são necessários para garantir que o serviço prestado atinja o seu fim, qual seja, entregar a mercadoria em seu destino e em perfeito estado de conservação, de modo que são aplicados "e" consumidos integralmente na consecução do serviço prestado;

p) cabe lembrar que o Direito Civil, no que se refere às obrigações de fazer, classifica a prestação de serviço deste setor (transporte) como obrigação de resultado, a qual atribui toda responsabilidade ao transportador para que atinja de forma inequívoca o fim esperado, qual seja, a entrega da carga no destino, sem avarias, sob pena de responsabilização por perdas e danos, e, diante de todo o exposto, as despesas com seguro de mercadorias devem ser interpretadas como insumos operacionais da atividade do setor transportador, sob pena de prejuízo no não cumprimento da não-cumulatividade, objetivado pelas leis em comento;

q) já no que diz respeito aos serviços contratados para rastreamento da frota de veículos do interessado, embora se possa supor que a contratação dos mesmos tem como objetivo principal a proteção do patrimônio da empresa, não é este na realidade o seu objetivo principal, até mesmo porque o interessado mantém seguro exclusivamente para a proteção do seu patrimônio principal, no caso, para todos os seus veículos utilizados na fase operacional de transporte, razão pela qual inexistência da contratação de serviço de rastreamento para proteção da frota, tal como alegado pelo julgamento a quo;

r) no ramo de atividade do interessado, a contratação dos serviços de rastreamento é exigência da Companhia de Seguros, fazendo-se inclusive constar na Especificação da Apólice (v. 'Mexo II, item 04) em que situação se dará a prestação do serviço de transporte, bem como os recursos com os quais os veículos da transportadora deverão estar providos, para que se cumpram os cuidados necessários à perfeita proteção da carga;

s) além destes procedimentos, existe ainda o caso especial das denominadas mercadorias específicas (Anexo VII da inicial, fls. 66/67), que são as que têm maior incidência de roubo, com alto valor agregado, e, para estas, torna-se obrigatória a adoção de um gerenciamento de risco, como rastreamento via satélite e/ou acompanhamento de escolta oficial armada - trabalho esse praticado por empresas legalmente constituídas, especializadas e autorizadas pelo Ministério da Justiça - possibilitando ao transportador minimizar perdas materiais, financeiras e humanas, e, portanto, pode-se concluir que o Serviço de rastreamento é vital para o ramo de transporte de cargas, encontrando-se completamente atrelado às companhias seguradoras e a suas exigências, que objetivam minimizar o risco de sinistro;

t) equivoca-se ainda o relator das Soluções de Divergência n's 01 e 02, de 16/02/2005, mencionadas pelo julgador a quo, na parte em que as mesmas fazem menção à impossibilidade de créditos sobre o custo dos seguros de mercadorias, com a alegação de não haver previsão legal para tanto, já que a norma regulamentadora da não-cumulatividade não estabelece regras limitadoras da possibilidade de crédito, ou seja, não exaure todas as possibilidades de créditos;

u) sendo impraticável a enumeração de todas as possibilidades de créditos, o legislador, inteligentemente, deixou que cada intérprete do texto avalie, segundo o seu segmento, empresarial (industrial, comercial ou prestador de serviço) e de acordo com o ramo de atividade (agroindústria, cooperativa, fábrica de móveis, cerealista, etc.), qual o insumo entende seja aplicável o direito ao crédito, sendo depois este procedimento passível de verificação pela autoridade administrativa, ou seja, ao legislador coube apenas definir o que é insumo e não quais são os insumos que dão direito ao crédito, o que torna impossível negar direito ao crédito, alegando-se falta de previsão legal, não sendo "numerus clausus", portanto, as possibilidades de créditos de insumos;

v) nos casos das decisões que alegam a inexistência de disposição legal, acaba o julgador pondo à parte as ferramentas preestabelecidas pelo ordenamento jurídico para a solução, de lides, as quais não se limitam à lei, mas abrangem também a jurisprudência, os costumes, e, sobretudo, os princípios gerais do direito, citando-se, para exemplificar, o disposto no art. 108 do CTN (que prevê a aplicação da analogia, in bonam partem; dos princípios gerais de direito tributário, citando-se os da isonomia, equidade e repulsa ao enriquecimento sem causa — cf. arts. 884 a 886 do CC de 2002; dos princípios gerais de direito público; e da equidade), mesma previsão encontrada no art. 4º da LICC e no art. 126, do CPC, não podendo ser diferente no âmbito do processo administrativo, motivo pelo qual não pode o julgador administrativo abster de posicionar-se ante o fato controverso, alegando simplesmente inexistir legislação pertinente ao assunto;

w) há incongruência no entendimento apresentado pelos julgadores que emitiram as Soluções de Consulta da SRRF 9ª RF, nos 326 e 327, de 29/10/2004, as quais formaram base para que se negasse o indeferimento do pedido, e as Soluções de Consulta SRRF 7ª RF nº 462/2004 e 8ª RF nº 104/2004;

x) concebe-se como incontestável a possibilidade de efetivação de créditos sobre as despesas com pedágio, armazenamento de mercadorias, mão-de-obra para manutenção da frota, os gastos com partes e peças para reposição nos veículos utilizados na atividade-fim da empresa de transporte, ou o gás consumido pelas empilhadeiras utilizadas para carga e descarga de caminhões, porém, não se admite a possibilidade dos créditos sobre os itens objetos da presente lide, sinalizando que o julgador poderá estar dando menos importância a estes, julgando-os supérfluos para a realização da atividade, sendo que, pelos argumentos apresentados, demonstra-se justamente o contrário;

y) os valores objeto do pedido de ressarcimento, pertinentes ao presente processo, devem ser acrescidos da taxa SELIC, por ser uma espécie do gênero restituição, tal como interpretação já manifestada pelo Conselho de Contribuintes (Recurso nº 112197, Acórdão nº 201-74277, processo nº 10980.015483/98-28); pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Recurso nº 110842; Acórdão nº 202-13920, processo nº 13062.000159/98-47); e pelos nossos Tribunais (STJ, RESP 576857/RS, DJ de 19/12/2005), desde a data em que poderiam ter sido compensados ou ressarcidos ao interessado, posto que o impedimento para tanto adveio da autoridade administrativa, que, primeiramente, negou-lhe o direito em resposta à consulta formulada, e, posteriormente, mantém a negativa pelo indeferimento do pleito protocolado, criando obstáculo à sua efetivação, devendo-se restituir, portanto, além do principal, a perda do poder aquisitivo da moeda, ocorrido no período em que demandou contra os interesses do autor, sob pena de enriquecimento sem causa;

z) diante do exposto, requer-se seja conhecida a Manifestação de Inconformidade, com o especial fim de: deferir-se integralmente o pedido de ressarcimento protocolizado, para que a interessado possa fazer uso dos créditos na forma prevista na legislação, direito este negado originalmente; autorizar-se a devida atualização dos créditos requeridos pela taxa SELIC, a incidir desde o fato gerador

dos mesmos até o efetivo ressarcimento/compensação, posto que o entendimento da autoridade administrativa da 9ª Região Fiscal era no sentido da vedação da apuração dos mesmos sobre os referidos insumos.

À fl. 336, tendo em vista o contido na Portaria RFB nº 340, de 22/02/2008, que transferiu a competência para julgamento dos processos relacionados em seu Anexo II, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba (DRUCTBA) para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (DRJ/R.102), o presente processo foi encaminhado a esta DRJ/RJ02, para julgamento.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/06/2005

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM SEGURO E SERVIÇOS DE RASTREAMENTO DE VEÍCULOS DA FROTA. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores das despesas de empresa transportadora, com seguro da carga transportada e com serviços de rastreamento dos veículos da frota, ainda que pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, não geram direito a crédito da COFINS, passível de ressarcimento.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS . ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC. VEDAÇÃO.

É vedada a incidência de juros compensatórios no ressarcimento de créditos da COFINS, no regime de incidência não-cumulativa da contribuição.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a recorrente apresenta recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do qual repisa argumentos contidos na Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Discute-se da possibilidade de aproveitamento de créditos de COFINS nas despesas realizadas por empresa transportadora com o seguro da carga transportada e com serviços de rastreamento dos veículos da frota.

Já houve a respeito do assunto diferentes entendimentos manifestos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio de solução de consultas registradas por diversas empresas interessadas, tendo a questão conexa, ao final, sido objeto de solução de

divergência editada pelo Órgão Central da Secretaria, firmando entendimento de que não seria possível o lançamento credor do PIS e da COFINS para efeito de abatimento do débito no sistema da não cumulatividade.

Assim concluem as Soluções de Divergência COSIT nºs 01 e 02 de 2005.

12. Diante do exposto, soluciono a presente divergência orientando à recorrente que, do valor apurado da Contribuição para o PIS/Pasep, poderá ser descontado créditos desta contribuição calculados sobre os valores das despesas incorridas com fretes, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, nas operações de vendas, efetuadas a partir de 1º de fevereiro de 2004, desde que o ônus tenha sido por ela suportado, na condição de vendedora.

13. Os valores das despesas com seguros nas operações de vendas de bens (produtos ou mercadorias), ainda que pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, por falta de previsão legal, não gera direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep devida pela pessoa jurídica vendedora.

Imperioso que se diga, liminarmente, que ambas Soluções de Divergência examinam situação consideravelmente distinta da vertente, pois referem-se às despesas com frete ou seguro pagos por empresa que opera no ramo do comércio, como se depreende do termo *na condição de vendedora* contida na parte final da conclusão das Soluções, ao passo que aqui referimo-nos às empresas transportadoras.

Quanto a isso, peço vênica para discordar do entendimento manifesto no voto condutor da decisão recorrida, nos seguintes termos.

O fato de não ser a pessoa jurídica vendedora, mas sim o interessado — empresa que atua no ramo de atividade de transporte rodoviário de cargas — a arcar, por força dos contratos anexados ao seu requerimento, com as citadas despesas de seguro (nesse sentido, vide L Anexo IV, Cláusula Segunda, itens 2.4 e 2.13, fls. 50/51), não autoriza o ressarcimento de créditos pleiteado, quando muito tendo em vista o disposto no art. 123, do CTN, pelo qual, *"salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes"*, *in verbis*. Ou seja, se os contratos e convenções particulares não se prestam a modificar a definição legal do obrigado, tampouco poderiam se fazer hábeis a alterar o sujeito passivo a que teria, supostamente, direito ao ressarcimento de créditos demandado.

Não entendo que se trate de uma *modificação na definição legal do sujeito passivo decorrente de convenção entre particulares*. Segundo me parece, o foco da discussão é definir se serviços de seguro e rastreamento de veículos são ou não utilizados como insumo na prestação de serviços de transporte, diferentemente do que se estaria analisando se a empresa contratante do serviço é uma empresa que atua na área do comércio. Em outras palavras, o que é utilizado como insumo na prestação de um determinado serviço pode não o ser em outro tipo de atividade.

Adentrando um pouco mais à questão, é possível admitir que a previsão contida no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03, correspondente aos gastos com *"armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor"*, ali esteja exatamente por que tais gastos não se enquadram nem como *bens adquiridos para revenda* e nem como *bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*.

Trazendo novamente ao debate os fundamentos da decisão de primeira instância, peço mais uma vez vênia para divergir do entendimento manifesto de que não é possível o lançamento credor das despesas com seguro e rastreamento por falta de previsão legal.

A previsão legal, a meu ver, encontra-se no retro citado artigo 3º da Lei 10.833/03, especificamente em seu inciso II, ao referir-se aos *serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços*.

De fato, entendo que o âmago da questão esteja na caracterização dos serviços objetos da lide como *serviços aplicados ou consumidos na prestação do serviço* de transporte, situação na qual estar-se-ia atendendo inclusive as disposições contidas no Ato Normativo expedido pela Secretaria da Receita Federal, qual seja, a IN SRF nº 404/04, referenciada na decisão *a quo*.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente reitera os termos da impugnação ao lançamento, reafirmando que está, na condição de transportadora, inclusive obrigada a contratar parte dos serviços dos quais pretende se creditar, nos seguintes termos.

O seguro das mercadorias, contratado pela Recorrente no desenvolvimento de sua atividade, abrange quaisquer localidades do território brasileiro para os países localizados no Cone Sul, em especial o Paraguai e Uruguai e vice-versa, conforme Apólices de seguro apresentada no anexo II da manifestação de inconformidade (M.I.).

O prêmio pago para a seguradora é calculado sobre o valor da mercadoria, aplicando-se um percentual (taxa final - vide anexo III da M.I.) o qual é composto pela somatória de taxas que englobam as 3 (três) categorias de seguro a seguir descritas:

- a) Seguro Obrigatório de Responsabilidade Civil do Transportador Rodoviário de Carga - RCTR-RC - Danos a Carga;
- b) Seguro de Responsabilidade Civil do Transportador Rodoviário de Carga - Desaparecimento de Carga - RCF-DC;
- c) Seguro de Responsabilidade Civil do Transportador Rodoviário em Viagem Internacional - Danos a Carga e Desaparecimento de Carga.

Cada um dos itens acima tem sua peculiaridade. A seguir, Passaremos a comentar rapidamente sobre estas três modalidades de seguro demonstrando sua estreita relação com a atividade de transportes, restando imprescindível para a realização da atividade de transporte internacional de cargas, enquadrando-se como insumo desta prestação de serviço, posto que sua finalidade se esgota no encerramento da prestação do transporte.

a) SEGURO OBRIGATÓRIO - DANOS A CARGA

Dentre os citados, o seguro mencionado na alínea "a" é obrigatório de modo que sem a sua contratação, a Recorrente não poderá operar no segmento de transporte de cargas. A obrigatoriedade é advinda do Decreto-Lei nº 73/66 que em seu art. 20, assim menciona:

Art. 20 - Sem prejuízo do disposto em leis especiais, são obrigatórios os seguros de:

m) responsabilidade civil dos transportadores terrestres, marítimos, fluviais e lacustres, por danos à carpa transportada. (Incluída pela Lei nº 8.374, de 1991); (g.n.)

Das penalidades,

Art. 112. Será aplicada multa de até Cr\$20.000.000 (vinte milhões de cruzeiros) às pessoas que deixarem de realizar os seguros legalmente obrigatórios, sem prejuízo de outras sanções legais. (g.n.)

Ainda, o Decreto nº 61.867/67 em seu art. 10 assim define o aspecto legal do Seguro Obrigatório de Responsabilidade dos Transportadores, em Geral:

Art. 10. As pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado, que se incumbirem do transporte de carga, são obrigadas a contratar seguro de responsabilidade civil, em garantia das perdas e danos sobrevindo a carga que lhes

tenha sido conferida para transporte, contra conhecimento ou nota de embarque. (g.n.)

Esta obrigatoriedade também se vislumbra nos contratos de prestação de serviço de transporte entre a Recorrente e seus clientes (Anexo IV da M.I.), 4de na Cláusula Segunda, Obrigações da Contratada item 2.4, está firmado que compete a Recorrente a manutenção em regularidade desta espécie de seguro.

(...)

A seguir, discorre sobre as outras duas categorias de seguro e explica que estas, embora não obrigatórias por lei, terminam por sê-lo, sob pena de perda significativa de competitividade.

De fato, ainda que se possa discutir se a essencialidade pode ou não ser escolhida como um critério de definição do que venha a se caracterizar como insumo na prestação de um serviço, não consigo encontrar razões para considerar que as despesas com seguro da carga não sejam classificadas no mais alto grau de imprescindibilidade na atividade de transporte de mercadorias.

A estrutura de custos de uma empresa de transportes compreende dispêndios diversos tais como: motorista, seguro do veículo, seguro da carga, IPVA/ seguro obrigatório, custos administrativos, combustível; pneus e outras peças de reposição, lubrificantes, manutenção, pedágio etc.

Dos itens acima, apenas o seguro do veículo, da carga, o seguro obrigatório, alguns custos administrativos, o serviço de manutenção e o pedágio podem ser classificados como serviços.

Fazendo-se uma classificação destes, parece razoável admitir que alguns estejam mais para gastos com preservação do patrimônio e com o funcionamento da empresa como um todo e outros mais vinculados à atividade fim da empresa, a de transportar mercadorias.

Pode-se cogitar que se atividades da empresa cessassem por um determinado período, algumas despesas tais como as despesas com o seguro dos veículos e com as atividades administrativas permaneceriam constantes; contudo, o mesmo não pode ser dito relação às despesas de manutenção dos veículos, peças de reposição, lubrificantes, combustível e seguro da carga, já que estas estão atreladas à efetiva prestação do serviço de transporte.

Considerando-se esse critério de avaliação, não vejo como deixar de classificar as despesas com o seguro da carga transportada como serviço empregado diretamente na prestação de serviço de transporte, já que a contratação do seguro e o dispêndio correspondente obedecem à dinâmica determinada pela efetivação do serviço de transporte, enquadrando-se, por conseguinte, nas disposições legais que regulamentam a matéria.

Quanto às despesas com o serviço de rastreamento, uma vez que estas se constituam em um dos itens colocados pela seguradora à disposição do segurado, com o objetivo de reduzir os riscos, não vejo como enquadrá-las de outra forma, se não no mesmo conceito atribuído às despesas com seguro.

Finalmente, em relação à requerida atualização com base na taxa Selic, por expressa previsão legal contida no artigo 13 da Lei 10.833/03, não há como atender o pleito da recorrente.

Pelo exposto, VOTO POR DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário apresentado pela recorrente, para reconhecer o direito de crédito referente às despesas com seguro da carga e rastreamento do veículo contratados nas condições especificadas nos autos.

Sala de Sessões, 01 de setembro de 2011.

Ricardo Paulo Rosa – Relator.