



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.727882/2013-44</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3003-002.749 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RUMO INTERMODAL S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Data do fato gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento ao direito de defesa quando as motivações das glosas foram devidamente descritas nos documentos de lançamento e enfrentadas pela decisão de primeira instância.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que 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.

CRÉDITO PIS/COFINS. ALEGAÇÃO GENÉRICA. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que atualmente a apropriação de créditos das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos, deva ser feita com base no Parecer

Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17/12/2018, que traz as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação das contribuições estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial (Resp) nº 1221170/PR, como a manifestante não apresenta pontos específicos de discórdia, a análise fica prejudicada.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. SÚMULA CARF Nº 231.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

CRÉDITO. VALE PEDÁGIO OBRIGATÓRIO. TRANSPORTE DE CARGAS. INCIDÊNCIA. CRÉDITOS.

Em se tratando de pessoa jurídica que tenha como atividade o transporte rodoviário de cargas e que esteja submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, os gastos com vale-pedágio suportados pela própria transportadora podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. (Solução de Consulta nº 207 – Cosit, de 24 de junho de 2019).

CRÉDITO. INSUMO. TRANSPORTE DE PESSOAL.

Nos termos do art. 176, §1º, inciso XXI da Instrução Normativa SRF nº 212/2022, "Consideram-se insumos, inclusive", os "dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços."

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

CRÉDITO. INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. GASTOS COM GERENCIAMENTO DE RISCOS, RASTREAMENTO DE CARGA. SEGUROS.

Os valores pagos a título de serviços de gerenciamento de riscos, rastreamento via satélite e seguro de cargas, caracterizam-se como insumos utilizados na atividade-fim de empresa de transporte rodoviário de cargas, podendo, portanto, compor o somatório dos créditos a serem descontados na apuração da contribuição para a COFINS.

CRÉDITO PRESUMIDO. SUBCONTRATAÇÃO. TRANSPORTE DE CARGA PRESTADO POR PESSOA FÍSICA.

A subcontratação de serviços de transporte, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica optante pelo Simples, gera direito de crédito de Pis e Cofins, no regime não cumulativo, aplicando-se alíquota correspondente a 75% da alíquota cheia, conforme § 20 do artigo 3º, e artigo 15, II, da Lei 10.833/2003.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Data do fato gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

PIS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade arguida, e no mérito dar parcial provimento ao recurso, para reverter as glosas: a) serviço de “rastreamento de caminhões” - linhas 113 e 114 (fl.949), relativos nos períodos de abril, maio de junho de 2009 (item 3.5 do TVF); b) aquisição de Vale-Pedágio obrigatório - linha 108, adquirido junto às empresas credenciadas, suportados pela própria recorrente item 3.1 do TVF); c) contratação de serviço de transporte de funcionários (item 3.4 do TVF); d) Equipamentos de Proteção Individual (EPI) - linha 78 (item 3.5 do TVF); e) Gerenciamento de Riscos (linha 128) e Segurança Patrimonial - linha 132(item 3.5 do TVF); e, f) crédito presumido sobre os valores pagos para subcontratação de serviços de transporte, prestados por pessoa física, aplicando-se alíquota correspondente a 75% da alíquota cheia, conforme §20 do artigo 3º, e artigo 15, II, da Lei 10.833/2003.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do **Acórdão nº 15-50.642, de 17/06/2020**, proferido pela 4ª Turma da DRJ em Salvador/BA, que por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada, para reconhecer, tão somente, o direito ao crédito relativo à Contribuição para o Pis/Pasep e à Cofins, sobre despesas com **rastreamento de caminhões**.

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de impugnação apresentada contra Autos de Infração por meio dos quais foi constituído o crédito tributário relativo à Contribuição para o Pis/Pasep e à Cofins referentes aos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro a março e julho a dezembro de 2009.

### ***Do Auto de Infração***

A autoridade fiscal informa que, no curso da auditoria realizada, foram constatadas infrações à legislação das contribuições mencionadas e houve a consequente lavratura dos autos de infração. As infrações são as seguintes:

- Dedução de valores a título de Pedágio da base de cálculo das contribuições devidas, já que não se referem a transporte fracionado. Nesses casos o valor não poderia ser faturado junto com o valor do frete, pois deve ser antecipado pelo embarcador, conforme a Lei nº 10.209, de 2001, que assim determina e que o contribuinte afirmou estar seguindo;
- Apuração de créditos sobre valores relativos a dispêndios a título de pedágio, sendo que o pedágio não gera crédito de PIS/COFINS, conforme Solução de Divergência nº 20/2008 da Cosit;
- Créditos apurados sobre valores de depreciação lançados no primeiro trimestre de 2009, mas relativos a novembro e dezembro de 2008, ferindo o princípio da competência;

- Créditos apurados sobre dispêndios relativos à manutenção de veículos que não realizam o transporte da carga e, portanto, não podem ser considerados insumos;
- Créditos apurados sobre dispêndios relativos à contratação de serviços de terceiros que não estão intrinsecamente vinculados ao transporte de carga, isto é, não são aplicados ou consumidos diretamente no serviço prestado pela empresa;
- Créditos apurados sobre valores relativos à Manutenção de Instalações, Manutenção de Equipamento de Informática, Uniformes, Materiais de Segurança, Peças e Componentes de Sistemas, Uniforme e Material de Segurança, Serviços de Manutenção de Telecomunicação, Limpeza, Lavagem de Caminhões, Rastreamento de Caminhões, Canais de voz e dados, Gerenciamento de Riscos, Água, Consultoria, Segurança Patrimonial, Serviço de Manutenção de Informática, Manutenção de Equipamento de Informática, Sistemas e Aplicativos e Aluguel de Equipamentos de Informática. Tais despesas, a despeito de poderem ser consideradas necessárias à vida da empresa, não fazem parte do âmagu do transporte de carga;
- Créditos apurados sobre documentos fiscais de entrada em nome de pessoas físicas, que não geram direito a crédito, nos termos do inciso II, §2º, art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, e
- Crédito apurado sobre valor registrado a título de aluguel de imóvel para o qual a empresa não apresentou o contrato correspondente.

#### ***Da Impugnação***

Cientificada dos autos de infração em 13/11/2013, a empresa apresentou sua Impugnação em 12/12/2013. Em sua defesa alega, em síntese, que as autuações em análise decorreram de quatro premissas equivocadas do Sr. Auditor Fiscal, quais sejam:

- a. a de que os valores recebidos pela Impugnante para o ressarcimento do Vale-Pedágio obrigatório constituem receita e integram as bases de cálculo do PIS e da COFINS;
- b. a de que não é possível o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e de COFINS;
- c. a de que o objeto social da Impugnante limita-se à prestação do serviço de transporte intermodal de cargas, desconsiderando os demais serviços que integram o objeto social dela, como os de logística, operação portuária e agenciamento de cargas, e d) a de que o conceito de insumos para fins de apuração de crédito de PIS e de COFINS engloba apenas os bens e serviços aplicados diretamente na produção ou na prestação de serviços.

**Da decisão de Primeira Instância**

Analisando as razões de defesa, a 4ª Turma da DRJ em Salvador/BA, assim ementou a sua decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, os créditos extemporâneos devem ser apropriados no período de apuração em que foram gerados.

CRÉDITOS. RASTREAMENTO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA

Geram direito ao desconto de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade aquisição de insumos, os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com rastreamento de veículos de transporte de cargas, por se coadunarem com os critérios da essencialidade e relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

CRÉDITOS. INSUMOS. GERENCIAMENTO DE RISCOS. SEGURANÇA PATRIMONIAL.

Os serviços e produtos usados para a segurança do patrimônio da transportadora não constituem elementos inseparáveis (inerentes) à execução do serviço de transporte de cargas, já que a sua falta não priva nem subtrai de qualidade, quantidade ou suficiência os serviços de transporte de cargas.

CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. LAVAGEM E ÁGUA.

Os dispêndios correspondentes à manutenção de instalações, peças e componentes de sistemas, manutenção de equipamentos de informática, sistemas e aplicativos, aluguel de equipamentos de informática, uniformes, materiais de segurança, limpeza e consultoria, além da lavagem dos caminhões e a água utilizada, para a atividade de transporte intermodal de cargas e a prestação de serviços a ele inerentes, não revelam os atributos de essencialidade ou relevância a justificar sua classificação como insumos.

CRÉDITOS. INSUMOS. FATOR TRABALHO. RECURSOS HUMANOS.

A evolução do conceito de insumo não se estendeu para alcançar os dispêndios com o fator trabalho (recursos humanos) da produção/prestação de serviços, razão por que não se enquadram como tal a assistência médica ao trabalhador, o vale-transporte, o vale-alimentação, uniforme e transporte de motoristas em van.

CRÉDITOS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA

Não integram o conceito de insumo da atividade-fim de transporte intermodal, uma vez que tal atividade não depende intrínseca e fundamentalmente deles, os serviços de telefone, telecomunicações, manutenção de telecomunicações, canais de voz e dados, impressão de conhecimento de transporte, marketing e editora, manutenção do pátio e leitura de discos de tacógrafos.

CRÉDITO. INSUMOS. VEÍCULOS LEVES. OUTRAS ATIVIDADES.

Embora tenha havido a evolução do conceito de insumo para abarcar gastos realizados em qualquer etapa da prestação de serviços, essa extensão não se estendeu a ponto de contemplar outras áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.) que não a da efetiva prestação do serviço, razão por que não se enquadram como insumo da atividade de transporte intermodal os gastos com combustíveis, manutenção e locação de veículos rodoviários leves.

CRÉDITOS. INSUMO. PEDÁGIO. ÔNUS.

Em se tratando de pessoa jurídica que tenha como atividade o transporte rodoviário de cargas e que esteja submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apenas os gastos com vale-pedágio obrigatório comprovadamente suportados pela própria transportadora podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

PROVA. ÔNUS. IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS

Constituído adequadamente o crédito tributário pelo lançamento de ofício, cabe à Impugnante fazer prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do crédito lançado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual repete os mesmos argumentos postos na sua defesa inicial. No mérito, pugna para que seja conhecido e provido o recurso, para o fim de:

- a) reconhecer a integralidade dos créditos apurados sobre despesas com o rastreamento de caminhões (linhas 113 e 114), inclusive nos períodos de abril, maio e junho de 2009, injustificadamente desconsiderados pela decisão recorrida (item “III.A”);
- b) cancelar os lançamentos decorrentes da “glosa” dos valores registrados na linha 08, relativos a valores de Vale-Pedágio ressarcidos pelos clientes da Impugnante e deduzidos da sua receita mensal para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS (item “IV”);
- c) cancelar os lançamentos decorrentes da glosa dos créditos registrados nas linhas 14, 171 e 174, dada a possibilidade de registro extemporâneo dos créditos de PIS e de COFINS no mês corrente, para apropriação direta no regime não-cumulativo (item “V”);
- d) cancelar os lançamentos decorrentes da glosa dos créditos registrados na linha 108, relativos gastos com Vale-Pedágio (item “VI”);
- e) cancelar os lançamentos decorrentes da glosa dos créditos registrados nas linhas 48, 91 e 153, relativos a custos com combustível, manutenção e locação de veículos (item “VII”);
- f) cancelar os lançamentos decorrentes da glosa dos créditos lançados nas linhas 72, 99, 117 e 139, por referirem-se a insumos essenciais ou relevantes à realização do objeto social da Recorrente (item “VIII”);
- g) cancelar os lançamentos decorrentes da glosa dos créditos registrados nas linhas 74, 76, 79, 137, 138, 139, 92, 161, 78, 80, 81, 98, 106, 130, 119, 128, 132 e 131, por também caracterizarem insumos essenciais ou relevantes à atividade-fim da Recorrente (item “IX”);
- h) cancelar os lançamentos decorrentes da glosa de créditos registrados nas linhas 82, 145, 147, 149, 165 e 171, relativos a pagamentos para transportadores autônomos (item “X”).

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

***I – Da admissibilidade do Recurso Voluntário:***

Consta dos autos que a recorrente foi intimada na data de 24/07/2020 (fl.1.256) e protocolou Recurso Voluntário em 29/09/2020 (fl.1.257). Considerando que os prazos processuais estavam suspensos de acordo com a Portaria RFB nº 543, com alterações efetivadas pelas Portarias RFB nº 936, 1.087 e 4.105, o recurso foi apresentado dentro de tal prazo.

Desta forma, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela recorrente. E, por cumprir os pressupostos para o seu manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

## **II – Da preliminar de nulidade:**

De início a recorrente levanta, em diversas passagens do voto, de forma genérica nulidades do lançamento e da decisão de primeira instância, por cerceamento de defesa, violação do devido processo legal e ao contraditório. Em seu recurso, sustenta, em síntese:

Algumas linhas das planilhas montadas pela autoridade fiscal foram glosadas sem nenhuma justificativa, impossibilitando o exercício de defesa pela Recorrente, em flagrante ofensa aos princípios constitucionais do contraditório, ampla defesa e devido processo legal, aplicáveis ao processo administrativo, o que foi perpetuado pela r. decisão de primeira instância, corroborando a nulidade da cobrança por cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

Ao meu sentir, não assiste razão à recorrente.

As nulidades são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto no 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de decisões ou despachos lavrados ou proferidos por pessoa incompetente ou dos quais resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte. Ressalta-se, que a nulidade do ato deve ser vista como impossibilidade do contribuinte se manifestar no processo administrativo fiscal em tempo hábil bem como a impossibilidade de acesso aos motivos pelos quais obteve determinada decisão.

De outro lado, a decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte ou à legislação fiscal, fato que não ocorreu no processo em epígrafe. Pela eventualidade, recordo o princípio *Pas nullité sans grief*, que defende a nulidade somente em efetivo prejuízo e amolda-se à organização da Administração Pública, razão pela qual trago como fundamentação para minhas razões de decidir.

*In casu*, diversamente do alegado pela recorrente, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração e da decisão de primeira instância, é possível identificar, ainda que contrárias aos interesses da recorrente, as motivações das glosas, as quais foram devidamente descritas e fundamentadas, dando a oportunidade de efetuar a sua plena defesa por meio da Impugnação e do Recurso Voluntário, que pela leitura revela conhecer plenamente as acusações imputadas, rebatendo-as uma a uma, portanto não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, muito menos erro de direito, como exposto no recurso.

Diante do exposto, por total inexistência de vício de forma ou qualquer violação à Lei e princípios que regem o Direito Administrativo, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e passo a análise dos demais argumentos da defesa.

### **III – Do mérito:**

Trata-se de empresa, cuja atividade principal é o transporte intermodal de cargas e atividades relacionadas a serviços de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário, tais como: logística, operação portuária, movimentação e armazenagem de mercadorias e contêineres, agenciamento de cargas, exploração e administração de entrepostos de armazenagem.

Em seu recurso, pretende a reversão das seguintes glosas mantidas pela decisão de primeira instância:

1. LINHAS 113 – RASTREAMENTO DE CAMINHÕES E 114 – RASTREAMENTO DE CAMINHÕES – AGREGADOS;
2. LINHA 08 – PEDÁGIO (Item 3.1 do Auto de Infração);
3. LINHA 14 – BLOCO F CANCELAMENTO CT 2008, LINHA 171 – TOTAL DA BASE DE CÁLCULO BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, LINHA 174 – TOTAL SOBRE BENS ATIVO IMOBILIZ. (Item 3.2 do Auto de Infração);
4. LINHA 108 – PEDÁGIO (Item 3.1 do Auto de Infração);
5. LINHA 48 – COMBUST. VEÍC. RODOVIÁRIOS LEVES, LINHA 91 – MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS RODOVIÁRIOS LEVES, LINHA 153 – LOCAÇÃO DE VEÍCULOS LEVES (Item 3.3 do Auto de Infração);
6. LINHA 72 – AJUSTES DE INVENTÁRIO OUTROS, LINHA 99 – SERVIÇOS COM TERCEIROS, LINHA 117 – SERVIÇOS COM TERCEIROS, LINHA 139 – SISTEMAS APLICATIVOS (Item 3.4 do Auto de Infração);
7. LINHAS 74 – MANUTENÇÃO DE INSTALAÇÕES, 76 – MANUT. EQUIPAM. INFORMÁTICA, 78 – UNIFORMES MATERIAIS DE SEGURANÇA – RODO, 79 – PEÇAS E COMP. SISTEMAS, 80 – UNIFORMES MAT. SEGURANÇA, 81 – UNIF. MATERIAL DE SEGURANÇA; 92 – SERV. MANUT. TELECOM., 98 – LIMPEZA, 106 – LAVAGEM DE CAMINHÕES; 119 – CANAIS DE VOZ E DADOS, 128 – GERENCIAMENTO DE RISCOS, 130 – ÁGUA, 131 – CONSULTORIA, 132 – SEGURANÇA PATRIMONIAL, 137 – SERVIÇO DE MAN. DE INFORMÁTICA; 138 – MAN. DE EQUIPAM. INFORMÁTICA; 139 – SISTEMAS APLICATIVOS; 161 – ALUG. EQUIPAM. INFORMÁTICA (Item 3.5 do Auto de Infração);
8. LINHAS 82, 145, 147, 149, 165 E 171 - ENTRADAS EM NOME DE PESSOAS FÍSICAS (Item 3.6 do Auto de Infração);

Previamente à análise dos itens específicos dos insumos em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar as demais matérias.

### **Conceito de insumos:**

Primeiramente, ressalta-se que a análise da apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos sobre bens e serviços utilizados como insumos, tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição, será realizada com base no que restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, paradigma do Tema 779, cuja tese foi firmada nos seguintes termos: *“(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”*.

A Ministra Regina Helena Costa, em seu voto, esclarece 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”*, enquanto 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal”*.

Neste sentido, em 17/12/2018 foi exarado o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que apresenta as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pelo STJ. Consta do referido Parecer que a decisão proferida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR é vinculante para a RFB em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, e nos termos da referida Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Nesse contexto, a análise será feita considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, de forma a facilitar a análise casuística de cada item objeto de glosa pela autoridade fiscal que foram mantidas pela decisão da DRJ.

Passo à análise dos insumos.

**1. LINHAS 113 – RASTREAMENTO DE CAMINHÕES E 114 – RASTREAMENTO DE CAMINHÕES – AGREGADOS:**

Defende a recorrente, que *“a r. decisão de primeira instância reconheceu o direito da Recorrente aos créditos de PIS e de COFRINS sobre essas despesas (rastreamento de caminhões), lançadas nas linhas 113 e 114 da Planilha. Todavia, não constam, na planilha elaborada às f. 18 da decisão recorrida, os gastos dessa natureza (linhas 113 e 114) relativos aos meses de abril, maio de junho de 2009 (apenas esses períodos foram desconsiderados)”*.

Com razão a recorrente.

Sobre este tópico, a decisão recorrida reverteu a glosa sobre os custos com “rastreamento de caminhões”, sem nenhuma ressalva, com base na Solução de Consulta Cosit nº 228, de 2019, nos seguintes termos:

Excepciona-se dessa conclusão a atividade de rastreamento de carga, essa já expressamente admitida pela Coordenação Geral de Tributação mediante a Solução de Consulta Cosit nº 228, de 2019, com efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil por força da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, nos seguintes termos:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. RASTREAMENTO DE CARGAS E DE VEÍCULOS.

Geram direito ao desconto de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade aquisição de insumos, os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento), por se coadunarem com os critérios da essencialidade e relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça.”

	RASTREAMENTO	RASTREAMENTO AGREGADO	TOTAL RASTREAMENTO	CRÉDITO COFINS	CRÉDITO PIS/PASEP
jan/09	23.604,17	14.524,37	38.128,54	2.897,77	629,12
fev/09	17.160,05	57.217,69	74.377,74	5.652,71	1.227,23
mar/09	14.772,11	115.159,90	129.932,01	9.874,83	2.143,88
jul/09	13.718,27	49.013,73	62.732,00	4.767,63	1.035,08
ago/09	8.205,59	44.863,50	53.069,09	4.033,25	875,64
set/09	627,78	6.940,64	7.568,42	575,20	124,88
out/09	11.508,74	65.426,86	76.935,60	5.847,11	1.269,44
nov/09	23.356,59	107.594,93	130.951,52	9.952,32	2.160,70
dez/09	0,00	47.152,27	47.152,27	3.583,57	778,01

No entanto, na planilha de composição dos crédito, mais precisamente nas linhas 113 e 114 de fls.948, de fato foram registrados crédito dessa natureza e que não foram considerados pela decisão recorrida.

Dessa forma, devem ser revertidas as glosas sobre os custos com serviço de “rastreamento de caminhões”, registrados nas linhas 113 e 114 (fl.949), relativos nos períodos de **abril**, **maio** de **junho** de 2009.

## 2. LINHA 08 – PEDÁGIO (Item 3.1 do Auto de Infração):

Conforme relatado acima, foram glosados parte dos valores deduzidos da base de cálculo da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins a título de pedágio, constantes na linha 08, devido ao erro de registro; além daqueles que não se refiram a transporte fracionado. Segundo a Autoridade Fiscal “*nos demais casos o valor do pedágio não poderia ser faturado junto com o valor do frete pois deveria ser antecipado pelo embarcador através do Vale-pedágio, conforme a Lei 10.209/2001, que assim determina e que o contribuinte afirmou estar sendo seguida*”.

A respeito, consta do Auto de Infração às fls.1033/1034:

No arquivo COMPOSIÇÃO\_INTERMODAL\_2009\_FISCALIZAÇÃO\_18.06.2013.xls contém duas planilhas com os dados dos CT – conhecimentos de transporte, CT - PEDÁGIO 1 e CT - PEDÁGIO 2, lançados nas linhas 7 e 8 da planilha APURAÇÃO (FINAL). Como os dados destas duas planilhas não eram suficientes para se determinar os casos de transporte fracionado, único caso em que o embarcador quita o pedágio juntamente com o frete a ser faturado, intimou-se o contribuinte, no Termo de Intimação nº 6 a “Incluir nas planilhas CT - PEDÁGIO 1 e CT - PEDÁGIO 2 os dados de “FRETE VALOR”, “PLACA”, “ORIGEM” e “DESTINO” e também a “Relacionar os CT das planilhas CT - PEDÁGIO 1 e CT - PEDÁGIO 2 que realizaram o transporte fracionado, agrupando-os por transporte realizado”. O contribuinte apresentou o arquivo Relatório Final.xlsx, anexado ao arquivo pdf 20 Resposta I - TI06 - anexos, onde para os dados dos CT foi incluída a identificação de cada transporte realizado através da variável ID\_VIAGEM, permitindo se identificar quais CT foram transportados na mesma viagem de determinado veículo.

Portanto, sobre os valores da linha 8, PEDÁGIO, foram glosados todos os valores que não se refiram a transporte fracionado pois nos demais casos o valor do pedágio não poderia ser faturado junto com o valor do frete pois deveria ser antecipado pelo embarcador através do Vale-pedágio, conforme a Lei 10.209/2001, que assim determina e que o contribuinte afirmou estar sendo seguida. O arquivo Relatório Final - apuração.xls, anexo no arquivo pdf deste Auto de Infração, é uma transformação do arquivo Relatório Final.xlsx, entregue em resposta ao Termo de Intimação 06, no qual foram feitas as filtragens necessárias para se obter os valores que serão considerados na linha 8 da planilha APURAÇÃO (FINAL). Este arquivo Relatório Final - apuração.xls contém as planilhas PEDÁGIO 1 CONSIDERADO e PEDÁGIO 2 CONSIDERADO onde constam todos os CT para os quais foram realizados transporte fracionado, aqueles que para uma mesma variável ID\_VIAGEM possui mais de um CT (quantidade de viagens maior que um), constando ainda os valores totalizados mensais. A planilha GLOSA mostra a tabela com estes valores totalizados mensais, os valores considerados pelo contribuinte na linha 8 e a diferença entre ambos que é o valor a ser glosado na linha 8 para cada mês.

Ainda são glosados alguns valores de pedágio por ser evidente erro de registro.

Sobre o tema, destaca a decisão recorrida que a interessada “*não questiona as glosas relativas a erros de registro e de dedução de valor de vale-pedágio que havia sido antecipado*”. No recurso, repete os mesmos argumentos postos em sua defesa inicial, e por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* é irretocável e seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 12 do art. 114 do RICARF, *in verbis*:

Conforme antes registrado, a autoridade fiscal procedeu à glosa de parte dos valores deduzidos da base de cálculo da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins a título de pedágio, constantes na linha 08 da Planilha APURAÇÃO (FINAL), apresentada pela própria Impugnante em resposta ao Item 1 do Termo de Intimação nº 3.

Informa-se que foram glosados todos os valores que não se referem a transporte fracionado. Considerou-se que, nesses casos de frete não fracionado, não caberia excluir o valor do vale-pedágio porque ele deveria ter sido antecipado pelo embarcador, conforme a Lei nº 10.209/2001, que a própria fiscalizada admitia seguir e que assim determina.

Para esse fim, transcrevem-se os dispositivos pertinentes, *in verbis*:

Art.1º Fica instituído o Vale-Pedágio obrigatório, para utilização efetiva em despesas de deslocamento de carga por meio de transporte rodoviário, nas rodovias brasileiras.

§1º O pagamento de pedágio, por veículos de carga, passa a ser de responsabilidade do embarcador.

§2º Para efeito do disposto no § 1º, considera-se embarcador o proprietário originário da carga, contratante do serviço de transporte rodoviário de carga.

§ 3º Equipara-se, ainda, ao embarcador:

I- o contratante do serviço de transporte rodoviário de carga que não seja o proprietário originário da carga;

II- a empresa transportadora que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por transportador autônomo.

**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.**

Parágrafo único. O valor do Vale-Pedágio obrigatório e os dados do modelo próprio, necessários à sua identificação, deverão ser destacados em campo específico no documento comprobatório de embarque.(Redação dada pela Lei nº 10.561, de 13.11.2002)

**Art.3º A partir de 25 de outubro de 2002, o embarcador passará a antecipar o Vale-Pedágio obrigatório ao transportador, em modelo próprio, independentemente do valor do frete, ressalvado o disposto no § 5º deste artigo.(Redação dada pela Lei nº 10.561, de 13.11.2002)**

§1º Quando o Vale-Pedágio obrigatório for expedido em modelo próprio, a aquisição, pelo embarcador, para fins de repasse ao transportador de carga, dar-se-á junto às concessionárias das rodovias, podendo a comercialização

ser delegada a centrais de vendas ou a outras instituições, a critério da concessionária.

§2º O Vale-Pedágio obrigatório deverá ser entregue ao transportador rodoviário autônomo no ato do embarque decorrente da contratação do serviço de transporte no valor necessário à livre circulação entre a sua origem e o destino.

§3º Sendo o transporte efetuado por empresa comercial para um só embarcador, aplica-se o disposto no parágrafo anterior.

§4º O rateio do valor do Vale-Pedágio obrigatório, no caso do transporte fracionado, será definido em regulamento.

**§5º No caso de transporte fracionado, efetuado por empresa comercial de transporte rodoviário, o rateio do Vale-Pedágio obrigatório será feito por despacho, destacando-se seu valor no conhecimento para quitação, pelo embarcador, juntamente com o valor do frete a ser faturado.**

[...]

Art.5º O descumprimento do disposto nesta Lei sujeitará o infrator à aplicação de multa administrativa de R\$ 550,00 (quinhentos e cinquenta reais) a R\$ 10.500,00 (dez mil e quinhentos reais), a ser aplicada pelo órgão competente, na forma do regulamento.

Observa-se, portanto, que a autoridade fiscal não questiona tratar-se, no caso, de Vale-pedágio, razão por que a análise partirá dessa premissa.

A Impugnante se defende afirmando que a instituição do Vale-Pedágio obrigatório por meio da Lei nº 10.209, de 2001, tem por objetivo principal desonerar o transportador rodoviário de cargas do pagamento do pedágio.

Por esse motivo, entende que não se pode dar a interpretação da autoridade fiscal ao artigo 3º da Lei nº 10.209/01, de forma a não aceitar a dedução da base de cálculo do ressarcimento do valor do pedágio, prejudicando o transportador que, por algum motivo, não teve o Vale-Pedágio obrigatório antecipado pelo cliente. A Impugnante assevera que é empresa de grande porte que formaliza milhares de contratos e realiza inúmeras operações para cada um dos seus clientes, de modo que, muitas vezes, não é possível exigir ou receber o Vale-Pedágio do embarcador antecipadamente.

Por fim, alega que é parte da excelência dos serviços que presta, atender aos interesses dos seus clientes, e não se extrai da redação da Lei nº 10.209/01 a intenção do legislador de intervir na esfera de liberdade contratual das partes de forma a proibir a antecipação pelo transportador e o posterior reembolso pelo embarcador, do valor do Vale-Pedágio.

Discordando da perspectiva apresentada pela Impugnante, observa-se que o referido tema já foi objeto de deliberação pela Coordenação Geral de Tributação mediante a Solução de Consulta Cosit nº 583, de 2017, com efeito vinculante para

a Receita Federal do Brasil por força da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, nos seguintes termos:

“15 Do exposto até aqui, cabe destacar:

15.1 o contratante do serviço de transporte (embarcador) está obrigado a antecipar o vale-pedágio obrigatório para o prestador do serviço (transportador), conforme disposto no art. 3º da Lei nº 10.209, de 2001, ressalvado o caso de transporte fracionado a que se refere o § 5º desse artigo;

15.2 [...];

15.3 mesmo no caso de não obrigatoriedade de antecipação, o contratante continua com a obrigação de arcar com os custos relativos ao Vale-Pedágio, por meio de ressarcimento, conforme previsto no mesmo dispositivo que tratou da dispensa da antecipação;

15.4 embora o transportador receba o vale-pedágio obrigatório do embarcador, o respectivo valor não constitui base de cálculo da incidência da Contribuição para o PIS e a Cofins, por expressa determinação legal (art. 2º, caput, da Lei nº 10.209, de 2001);

15.5 para efeitos de exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as empresas devem destacar o valor recebido a título de vale-pedágio em campo específico no documento comprobatório do transporte; além de manter em boa guarda, à disposição desta Secretaria, os comprovantes dos pedágios cujos valores foram excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 10.209, de 2001, art. 2º; e Decreto nº 4.524, de 2002, art. 34).

**16 Deve-se atentar, no entanto, que a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins dos recebimentos antecipados e dos reembolsos de vale-pedágio, quando autorizada pela legislação correlata, decorre da obrigatoriedade de o tomador do serviço arcar com o seu custo. Contudo, se o transportador não observa o determinado pela Lei nº 10.209, de 2001, o valor do vale-pedágio não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições sociais em comento.**

**17 Esclareça-se ainda, que as receitas oriundas de ressarcimento ou de qualquer outra forma de reembolso de despesas com pedágio que não seguirem as regras do vale-pedágio de que trata a Lei nº 10.209, de 2001, do art. 34 do Decreto nº 4.524, de 2002, e do art. 35 da IN SRF nº 247, de 2003, não são beneficiadas pela previsão de exclusão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.**

[...]

19 No caso exposto na presente consulta, no qual a consultante afirma pagar o vale-pedágio e o embarcador arcar com o custo apenas de forma

indireta, não existe previsão, na legislação em vigor, para a exclusão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, [...]. **Vale reforçar que a única forma, prevista atualmente na legislação, para não antecipação do vale-pedágio pelo embarcador refere-se ao caso de transporte fracionado** (art. 3º, § 5º, da Lei nº 10.209, de 2001). [...]

A Impugnante afirma que está correta a sua afirmação, feita no curso da fiscalização, de que a Lei nº 10.209, de 2001, está sendo cumprida quando ela antecipa o Vale-Pedágio obrigatório para reembolso pelo embarcador e que esse reembolso deve ser excluído da receita mensal para fins de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS por expressa determinação do artigo 2º da Lei nº 10.209, de 2001, acima transcrito.

Todavia, conforme já demonstrado, tal procedimento vai de encontro às disposições do art. 3º do referido diploma legal, afastando, por conseguinte, a aplicação do seu art. 2º por operar-se à margem dos requisitos estabelecidos para tal mister.

A Impugnante alega, por fim, que o entendimento manifestado pela autoridade fiscal se choca com o conceito de faturamento prevalecente no âmbito do Egrégio Supremo Tribunal Federal, fixado quando do julgamento em que analisou a constitucionalidade da base de cálculo incorporada na Lei nº 9.718/98, nos autos do Recurso Extraordinário nº 346.084/PR, sendo Relator o Exmo. Ministro Ilmar Galvão (DJ 01- 09-2006). Afirma que, tendo aquele Tribunal Superior tomado as expressões faturamento e receita bruta como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, os valores de Vale-Pedágio reembolsados pelos clientes da Impugnante estariam afastados da incidência do PIS e da COFINS.

A esse respeito, releva consignar que o referido entendimento tinha por base a redação do artigo 195 da Constituição Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, em momento no qual se julgava a constitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

No caso em pauta, diferentemente, tem-se por referência as disposições do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e seu equivalente na Lei nº 10.833, de 2003, atos legais posteriores à mencionada Emenda Constitucional nº 20/98 e que expressamente estabelecem um conceito mais ampliado da base de cálculo das referidas contribuições, conforme segue:

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

De se destacar que a Impugnante não questiona as glosas relativas a erros de registro e de dedução de valor de vale-pedágio que havia sido antecipado.

Não prosperam, portanto, os argumentos apresentados pela Impugnante.

Pelas razões acima, nego provimento ao recurso nesse ponto.

**3. LINHA 14 – BLOCO F CANCELAMENTO CT 2008, LINHA 171 – TOTAL DA BASE DE CÁLCULO BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, LINHA 174 – TOTAL SOBRE BENS ATIVO IMOBILIZ. (Item 3.2 do Auto de Infração):**

No que tange os crédito apurados em relação ao ativo imobilizado, a autoridade fiscal informa ter glosado valores em função do princípio da competência, referentes aos meses de novembro e dezembro de 2008, com base no art. 9º da Resolução do CFC nº 1.282/2010.

Para conhecimento, a Resolução do CFC nº 1.282/2010, citada pela Autoridade Fiscal, dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, mais especificamente em seu art. 9º, trata de como registrar na contabilidade fatos de exercícios anteriores que só são descobertos depois (erros, omissões, documentos atrasados, novas informações), trazendo como regra que tais ajustes de períodos anteriores devem ser contabilizados no período em que forem identificados, e não retroativamente; salvo deve-se reabrir e retificar demonstrações contábeis anteriores.

No acórdão recorrido a glosa foi mantida sob o entendimento de que o art. 3º, caput, inciso VI, e §§ 1º, inciso II, e 4º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, crédito deve se dar sobre os encargos de depreciação incorridos no próprio mês, e que *“o § 4º não deve ser interpretado no sentido passar ao largo do dever de que o crédito seja sempre determinado levando em consideração os encargos do mês da apuração. A afirmação de que o crédito não aproveitado em determinado mês pode sê-lo nos meses subsequentes não tem esse sentido”*. Cita o caput do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, o qual prevê que o saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma das Leis de regência, deve ser apurado *“ao final de cada trimestre do ano-calendário”*.

Sobre o tema, defende a recorrente que em nenhum momento foi questionada a legitimidade dos créditos, sendo que a glosa decorreu exclusivamente do fato deles terem sido registrados em momento posterior ao período-base de apuração. Afirma que decisão recorrida é manifestamente equivocada e contrária ao entendimento pacífico deste Eg. CARF. Aduz que *“a lei permite expressamente a sua utilização em períodos subsequentes ao da escrituração, a teor dos artigos 3º, § 4º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03”*, desde que respeitado o prazo prescricional de cinco anos. Por fim, sustenta a possibilidade *“do registro extemporâneo dos créditos de PIS e de COFINS no mês corrente, para apropriação direta no próprio regime não-cumulativo, sem necessidade de retificação de obrigações acessórias (DACON e DCTF)”*.

No que se refere ao tema, a matéria resta pacificada neste tribunal administrativo, na forma ditada pela Súmula CARF 231, aprovada recentemente pela 3ª Turma da CSRF, em sessão de 05/09/2025, vigente a partir de 16/09/2025, *in verbis*:

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Com base na Súmula CARF nº 231, de observância obrigatória, nos termos do inciso VI, do art. 85 do RICARF/2023, nego provimento ao recurso nesse tópico.

**4. LINHA 108 – PEDÁGIO (Item 3.1 do Auto de Infração):**

Consta do Auto de Infração à fl.1035, que foram glosados, além dos valores lançados na linha 08 (que tratou do pedágio instituído pela (Lei nº 10.209/2001), todos os créditos apurados na linha 108, sobre valores relativos a dispêndios a título de vale pedágio (não alcançados pela Lei nº 10.209/2001), tendo em vista que tais gastos não geram crédito de PIS/COFINS, conforme Solução de Divergência nº 20/2008 da Cosit. Vejamos:

Glosa-se ainda todos os valores da linha 108 (**Pedágio**) da planilha APURAÇÃO (FINAL), tendo em vista que o pedágio não gera crédito de PIS/COFINS. Diz a ementa da Solução de Divergência nº 20/2008 da Cosit:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo da Cofins, os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas (alcançado ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001, mesmo que não reembolsado), uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, e o gasto com pedágio pelo uso da via é legalmente atribuído ao contratante do transporte.

Disposições legais: Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art. 8º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas (alcançados ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001, mesmo que não reembolsados), uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, e o gasto com pedágio pelo uso da via é legalmente atribuído ao contratante do transporte.

Dispositivos legais: Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001; Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, art. 3º; Instrução Normativa SRF nº 247 de 21 de novembro de 2002, art. 66, com as alterações da Instrução Normativa SRF nº358, de 9 de setembro de 2003; Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art.8º.

Neste tópico, defende a recorrente tratar-se *“de créditos sobre desembolsos da própria Impugnante com Vale-Pedágio, nas hipóteses em que este não é antecipado ou ressarcido pelo embarcador. São gastos da Recorrente que foram adicionados às bases de cálculo dos créditos de PIS e de COFINS”*.

Para melhor compreensão, cito trecho do recurso sobre o assunto:

Os valores registrados nessa linha não se confundem com aqueles registrados na Linha 08 e tratados no item “IV” supra, que, lembre-se, correspondem a ingressos a título de ressarcimento de Vale-Pedágio (quando o embarcador arca com essa despesa mediante reembolso), os quais foram deduzidos da receita da Recorrente.

(...)

Com efeito. Conforme exposto no item “IV” deste Recurso, o Vale-Pedágio obrigatório foi instituído pela Lei nº 10.209/01 com o objetivo de que as despesas de deslocamento de carga por meio do transporte rodoviário fossem pagas pelo embarcador. Confira-se, vez mais, a redação do seu artigo 1º:

“Art. 1º Fica instituído o Vale-Transporte obrigatório, para utilização efetiva em despesas de deslocamento de carga por meio de transporte rodoviário, nas rodovias brasileiras.

§ 1º O pagamento de pedágio, por veículos de carga, passa a ser de responsabilidade do embarcador.” (destacou-se)

Nos casos em que não é antecipado e nem ressarcido pelo embarcador, a Recorrente é quem arca com o custo do Vale-Pedágio obrigatório, o que foi desconsiderado pela autoridade fiscal autuante, que glosou a integralidade dos valores registrados na linha 108 (f. 1.035):

“Glosa-se ainda todos os valores da linha 108 (Pedágio) da planilha APURAÇÃO (FINAL), tendo em vista que o pedágio não gera créditos de PIS/COFINS...” (destaque no original)

Das Soluções de Consulta invocadas pela autoridade atuante no Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 1.032-1.033), percebe-se que o fundamento para a glosa dos créditos apurados sobre os gastos com pedágio foi o de que, em conformidade com a Lei nº 10.209/01, esses valores deveriam ter sido pagos pelo embarcador.

Contudo, é totalmente irrazoável que a autoridade fiscal aplique esse dispositivo de modo a desconsiderar as circunstâncias fáticas, como fez com relação aos valores registrados na linha 108, pois esses valores, de fato, foram pagos pela Recorrente.

Portanto, não obstante a determinação inserta no artigo 1º, § 1º, da Lei nº 10.209/01, de que o embarcador deve pagar o Vale-Pedágio obrigatório, se isso não ocorreu, houve uma despesa para o transportador e essa despesa refere-se à aquisição de um serviço aplicado DIRETAMENTE na prestação do serviço de transporte.

Trata-se, inquestionavelmente, de insumo imprescindível à prestação do serviço de transporte, que atende, portanto, ao critério da essencialidade estabelecido pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça. Basta ver que sem pagar o pedágio a Recorrente não conseguiria realizar a prestação do serviço (critério de subtração).

Ademais, a própria redação do artigo 1º da Lei nº 10.209/01 atesta que o Vale-Pedágio é um insumo direto, na medida em que ele visa à "...utilização efetiva em despesas de deslocamento de carga por meio de transporte rodoviário..." (destacou-se).

Assim, tratando-se de despesa paga pela Recorrente e decorrente da aquisição de um insumo aplicado diretamente na prestação do serviço de transporte de cargas, os valores da linha 108 preenchem os requisitos exigidos pela própria autoridade atuante para a aceitação do crédito.

Vale dizer, mesmo considerando-se o conceito restrito e ilegal sustentado pelo Sr. Auditor Fiscal, demonstrado nos itens antecedentes, não há fundamento para a glosa dos créditos decorrentes da aquisição do Vale-Pedágio obrigatório.

A própria Receita Federal do Brasil já manifestou o entendimento de que o Vale-Pedágio, quando não reembolsado pelo embarcador, caracteriza insumo utilizado na atividade-fim e gera créditos de PIS e de COFINS. Cite-se, por exemplo, a ementa da decisão proferida no Processo de Consulta nº 462/04, publicada em 21/10/2004:

(...)

Pelo exposto, tratando-se de insumo diretamente vinculado à prestação do serviço de transporte de cargas, o Vale-Pedágio, quando não reembolsado pelos clientes da Recorrente, gera créditos de PIS e de COFINS, devendo ser cancelada a autuação com relação aos valores da linha 108, mediante reforma da r. decisão recorrida.

A lei que instituiu o vale-pedágio (Lei nº 10.209, de 2001), previu expressamente, em seu art. 2º, que seu valor não integra o do frete e não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de cálculo de contribuições sociais, *in verbis*:

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.

Parágrafo único. O valor do Vale-Pedágio obrigatório e os dados do modelo próprio, necessários à sua identificação, deverão ser destacados em campo específico no Documento Eletrônico de Transporte (DT-e).

Ora, não havendo incidência das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor da vale pedágio, não há autorização para a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados, a teor do inc. II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Este foi o entendimento da Autoridade Fiscal, por tratar-se de disposição literal de lei.

Por outro lado, a interessada foi intimada (Intimação 4), a esclarecer se o valor descontado da receita na linha 08 e o crédito da linha 108, ambas a título de pedágio, correspondente a vale-pedágio (Lei nº 10/2009/2001), a resposta foi a seguinte:

- 6) Esclarecer se o valor descontado da receita na linha 08 e o crédito da linha 108, ambas a título de pedágio, correspondente a vale-pedágio (Lei Nº 10.209, de março de 2001).

Em relação à linha 08 informamos que o valor refere-se à cobrança de pedágio conforme Lei 10.209 e a linha 108 trata-se das aquisições de vale pedágio junto às empresas autorizadas a operar nessa modalidade, quando não destacado no documento de transporte.

Dito isto, a Administração Tributária Federal admite a tomada de crédito sobre o valor dos pedágios pagos por sociedades prestadoras de serviços de transporte rodoviário de cargas, quando o transportador não utilizar o benefício do art. 2º da Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001. Ou seja, quanto a transportadora adquire o vale-pedágio das empresas credenciadas, cujo ônus é da própria transportadora (assim contabilizado), sendo vedada qualquer exclusão da base de cálculo das contribuições de valores relativos aos dispêndios do contribuinte com aquisição de vale-pedágio.

Nesse sentido, tem-se a previsão da **Solução de Consulta nº 207 – Cosit, de 24 de julho de 2019**, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. VALE-PEDÁGIO OBRIGATÓRIO. TRANSPORTE DE CARGAS. INCIDÊNCIA. CRÉDITOS.

Tratando-se de pessoa jurídica que tenha como atividade o transporte rodoviário de cargas e que esteja submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, **os gastos com vale-pedágio suportados pela própria transportadora**

**podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.**

Nesta hipótese, **é vedada a exclusão da base de cálculo da contribuição apurada pela transportadora dos valores relativos aos dispêndios com aquisição de vale-pedágio, pois não se amoldam à previsão do art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001.**

Salienta-se que nesta decisão não se realiza análise da regularidade do procedimento adotado pela consulente perante as regras relativas ao vale-pedágio de que trata a Lei nº 10.209, de 2001.

VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 583, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO(DOU) DE 29 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.209, de 2001, arts. 1º, 2º e 3º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º e 3º; Decreto nº 4.524, de 2002, art. 34; Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

(...)

#### **ANÁLISE DO CASO APRESENTADO**

**14.** As sistemáticas não cumulativas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão regradas basicamente nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sendo simétricas entre elas a maioria das disposições.

**15.** Portanto, a análise a respeito de uma das contribuições é válida também para outra, de forma que esta solução de consulta se baseará no conteúdo da Lei nº 10.833, 29 de dezembro de 2003, que trata da Cofins não-cumulativa:

**16.** No que tange à definição de receita, atribuível à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como ao creditamento, vale a leitura do art. 1º, §§ 1º e 2º, e do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, já com as alterações derivadas da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014:

##### **Lei nº 10.833, de 2003**

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

**17.** A Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001, que introduziu o Vale-Pedágio obrigatório, prevê o seguinte:

**Lei nº 10.209, de 2001**

Art. 1º Fica instituído o Vale-Pedágio obrigatório, para utilização efetiva em despesas de deslocamento de carga por meio de transporte rodoviário, nas rodovias brasileiras.

§ 1º O pagamento de pedágio, por veículos de carga, passa a ser de responsabilidade do embarcador.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º, considera-se embarcador o proprietário originário da carga, contratante do serviço de transporte rodoviário de carga.

§ 3º Equipara-se, ainda, ao embarcador:

I - o contratante do serviço de transporte rodoviário de carga que não seja o proprietário originário da carga;

II - a empresa transportadora que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por transportador autônomo.

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.**

Parágrafo único. **O valor do Vale-Pedágio obrigatório e os dados do modelo próprio, necessários à sua identificação, deverão ser destacados**

**em campo específico no documento comprobatório de embarque.**  
(Redação dada pela Lei nº 10.561, de 13.11.2002)

Art. 3º A partir de 25 de outubro de 2002, o embarcador passará a antecipar o Vale Pedágio obrigatório ao transportador, em modelo próprio, independentemente do valor do frete, ressalvado o disposto no § 5º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.561, de 13.11.2002)

[...]

§ 5º No caso de transporte fracionado, efetuado por empresa comercial de transporte rodoviário, o rateio do Vale-Pedágio obrigatório será feito por despacho, destacando-se seu valor no conhecimento para quitação, pelo embarcador, juntamente com o valor do frete a ser faturado.

**18.** Acerca do assunto, o Decreto nº 4.524, de 2002, que Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral, dispõe o seguinte:

**Decreto nº 4.524, de 2002**

Art. 34. As **empresas transportadoras de carga**, para efeito da apuração da base de cálculo das contribuições, **podem excluir da receita bruta** o valor recebido a título de Vale-Pedágio, **quando destacado em campo específico no documento comprobatório do transporte** (Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001, art. 2º, alterado pelo art. 1º da Lei nº 10.561, de 13 de novembro de 2002).

Parágrafo único. As empresas devem manter em boa guarda, à disposição da SRF, os comprovantes de pagamento dos pedágios cujos valores foram excluídos da base de cálculo.

**19.1.** A Solução de Consulta Cosit nº 583, de 21 de dezembro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 29 de dezembro de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, apresenta uma visão geral sobre o reflexo das operações com vale-pedágio obrigatório na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

**19.2.** Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

**Solução de Consulta Cosit nº 583, de 2017**

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS VALE-PEDÁGIO. BASE DE CÁLCULO.

O valor do vale-pedágio obrigatório recebido pelo transportador da mercadoria não constitui base de incidência da Cofins, desde que observada estritamente a legislação de regência.

O ressarcimento pelo embarcador do vale-pedágio obrigatório pago antecipadamente pelo transportador da mercadoria sujeita-se à incidência da Cofins, ressalvado no caso de transporte fracionado e desde que obedecida a legislação de regência.

Para efeitos de não incidência da Cofins, as empresas transportadoras devem destacar o valor do vale-pedágio obrigatório, recebido antecipadamente, em campo específico no documento comprobatório do transporte; além de manter em boa guarda, à disposição desta Secretaria, os comprovantes dos pedágios.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.209, de 2001, art. 2º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 35; Decreto nº 4.524, de 2002, art. 34.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP VALE-PEDÁGIO. BASE DE CÁLCULO.

O valor do vale-pedágio obrigatório recebido pelo transportador da mercadoria não constitui base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que observada estritamente a legislação de regência.

O ressarcimento pelo embarcador do vale-pedágio obrigatório pago antecipadamente pelo transportador da mercadoria sujeita-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, ressalvado no caso de transporte fracionado e desde que obedecida a legislação de regência.

Para efeitos de não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, as empresas transportadoras devem destacar o valor do vale-pedágio obrigatório, recebido antecipadamente, em campo específico no documento comprobatório do transporte; além de manter em boa guarda, à disposição desta Secretaria, os comprovantes dos pedágios.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.209, de 2001, art. 2º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 35; Decreto nº 4.524, de 2002, art. 34.

[...]

#### **Fundamentos**

[...]

8 Para melhor esclarecer a questão apresentada, cabe mencionar que a Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001, instituiu o vale-pedágio obrigatório sobre o transporte rodoviário de carga, sendo relevante para o caso em análise a reprodução dos seguintes artigos:

#### **Lei nº 10.209, de 2001:**

Art.1º Fica instituído o Vale-Pedágio obrigatório, para utilização efetiva em despesas de deslocamento de carga por meio de transporte rodoviário, nas rodovias brasileiras.

§ 1º O pagamento de pedágio, por veículos de carga, passa a ser de responsabilidade do embarcador.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º, considera-se embarcador o proprietário originário da carga, contratante do serviço de transporte rodoviário de carga.

§ 3º Equipara-se, ainda, ao embarcador:

I - o contratante do serviço de transporte rodoviário de carga que não seja o proprietário originário da carga;

II - a empresa transportadora que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por transportador autônomo.

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.

Parágrafo único. O valor do Vale-Pedágio obrigatório e os dados do modelo próprio, necessários à sua identificação, deverão ser destacados em campo específico no documento comprobatório de embarque. (Redação dada pela Lei nº 10.561, de 13.11.2002)Art. 3º A partir de 25 de outubro de 2002, o embarcador passará a antecipar o Vale-Pedágio obrigatório ao transportador, em modelo próprio, independentemente do valor do frete, ressalvado o disposto no § 5º deste artigo.

(Redação dada pela Lei nº 10.561, de 13.11.2002)

§ 1º Quando o Vale-Pedágio obrigatório for expedido em modelo próprio, a aquisição, pelo embarcador, para fins de repasse ao transportador de carga, dar-se-á junto às concessionárias das rodovias, podendo a comercialização ser delegada a centrais de vendas ou a outras instituições, a critério da concessionária.

§ 2º O Vale-Pedágio obrigatório deverá ser entregue ao transportador rodoviário autônomo no ato do embarque decorrente da contratação do serviço de transporte no valor necessário à livre circulação entre a sua origem e o destino.

§ 3º Sendo o transporte efetuado por empresa comercial para um só embarcador, aplica-se o disposto no parágrafo anterior.

§ 4º O rateio do valor do Vale-Pedágio obrigatório, no caso do transporte fracionado, será definido em regulamento.

§ 5º No caso de transporte fracionado, efetuado por empresa comercial de transporte rodoviário, o rateio do Vale-Pedágio obrigatório será feito por despacho, destacando-se seu valor no conhecimento para quitação, pelo embarcador, juntamente com o valor do frete a ser faturado.

(Grifo nosso)

9 Do texto legal acima, verifica-se que, em regra, o contratante do serviço de transporte deve antecipar o vale-pedágio para o prestador do serviço, conforme disposto no art. 3º da mencionada Lei.

10 Torna-se oportuno, para o deslinde da questão, reproduzir o seguinte trecho da Solução de Divergência Cosit nº 14, de 28 de maio de 2008, acerca da antecipação do vale-pedágio:

12.06. Em regra, o contratante do serviço de transporte está obrigado a antecipar o Vale-Pedágio para o prestador do serviço, conforme disposto no art. 3º da mencionada Lei.

12.07. Há, no entanto, duas situações em que vale-pedágio não é antecipado. A primeira é no caso de transporte fracionado de que trata o § 5º do art. 3º da Lei nº 10.209, de 2001. A segunda, Regime Especial de Vale-Pedágio Obrigatório, está prevista nos artigos 27 a 33, da Resolução da Agência Nacional de Transporte Terrestre (ANTT), nº 673, de 04 de agosto de 2004 (D.O.U de 20.08.2004). Todavia, importante mencionar que, mesmo nestes casos, o contratante continua com a obrigação de arcar com os custos relativos ao Vale-Pedágio, por meio de ressarcimento, conforme previsto nos mesmos dispositivos que trataram da dispensa da antecipação.

12.08. Como se vê, o transportador rodoviário não arca com o custo do vale-pedágio uma vez que, por determinação legal, o vale é antecipado como regra, ou é objeto de ressarcimento.

12.09. No que se refere ao art. 2º da Lei nº 10.209, de 2005, esclareça-se que o mesmo é dirigido ao transportador de cargas. Segue o texto do referido dispositivo, verbis:

“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.”

12.10 Embora o Vale-Pedágio seja repassado ao transportador de carga gratuitamente (sem nenhum ônus ao mesmo), essa “transmissão” não constitui base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por expressa determinação legal. Assim, não se considera o vale-pedágio recebido, para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como receita operacional, ou seja, embora o

transportador receba um bem passível de ser classificado como um ativo (enquanto não utilizado), a contrapartida pelo recebimento desse ativo não se caracteriza como uma receita, e sim uma obrigação (passivo) para com o contratante do serviço.

12.11. Esse entendimento consta regulamentado no art. 34 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002 (Regulamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral):

“Art. 34. As empresas transportadoras de carga, para efeito da apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor recebido a título de Vale-Pedágio, quando destacado em campo específico no documento comprobatório do transporte (Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001, art. 2º, alterado pelo art. 1º da Lei nº 10.561, de 13 de novembro de 2002).”

11 A Resolução da Agência Nacional de Transporte Terrestre (ANTT), nº 673, de 04 de agosto de 2004, foi revogada pela Resolução ANTT nº 2885, de 9 de setembro de 2008 (DOU 23/09/2008), a qual extinguiu o Regime Especial para o Vale Pedágio Obrigatório, mencionado na citada Solução de Divergência, conforme transcrição a seguir:

**Resolução ANTT nº 2885, de 2008:**

Art. 26. Ficam vedadas novas concessões e renovações de Regime Especial para o Vale-Pedágio obrigatório.

Parágrafo único. Os Certificados de Regime Especial em vigência na data da publicação desta Resolução serão aceitos até a data de sua validade.

(...)

Art. 29. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

12 Assim, a partir de 23 de setembro de 2008, passou a existir apenas uma situação em que o contratante do serviço de transporte não está obrigado a antecipar o vale-pedágio, a qual diz respeito ao transporte fracionado de que trata o § 5º do art. 3º da Lei nº 10.209, de 2001.

[...]

15 Do exposto até aqui, cabe destacar:

15.1 o contratante do serviço de transporte (embarcador) está obrigado a antecipar o vale-pedágio obrigatório para o prestador do serviço (transportador), conforme disposto no art. 3º da Lei nº 10.209, de 2001, ressalvado o caso de transporte fracionado a que se refere o § 5º desse artigo;

15.2 [...];

15.3 mesmo no caso de não obrigatoriedade de antecipação, o contratante continua com a obrigação de arcar com os custos relativos ao Vale-Pedágio,

por meio de ressarcimento, conforme previsto no mesmo dispositivo que tratou da dispensa da antecipação;

15.4 embora o transportador receba o vale-pedágio obrigatório do embarcador, o respectivo valor não constitui base de cálculo da incidência da Contribuição para o PIS e a Cofins, por expressa determinação legal (art. 2º, caput, da Lei nº 10.209, de 2001);

15.5 para efeitos de exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as empresas devem **destacar o valor recebido a título de vale-pedágio em campo específico no documento comprobatório do transporte**; além de manter em boa guarda, à disposição desta Secretaria, os comprovantes dos pedágios cujos valores foram excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 10.209, de 2001, art. 2º; e Decreto nº 4.524, de 2002, art. 34).

16 Deve-se atentar, no entanto, que a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins dos recebimentos antecipados e dos reembolsos de vale-pedágio, quando autorizada pela legislação correlata, decorre da obrigatoriedade de o tomador do serviço arcar com o seu custo. Contudo, se o transportador não observa o determinado pela Lei nº 10.209, de 2001, o valor do vale pedágio não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições sociais em comento.

17 Esclareça-se ainda, que as receitas oriundas de ressarcimento ou de qualquer outra forma de reembolso de despesas com pedágio que não seguirem as regras do vale-pedágio de que trata a Lei nº 10.209, de 2001, do art. 34 do Decreto nº 4.524, de 2002, e do art. 35 da IN SRF nº 247, de 2003, não são beneficiadas pela previsão de exclusão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

[...]

19 **No caso exposto na presente consulta, no qual a consulente afirma pagar o vale-pedágio e o embarcador arcar com o custo apenas de forma indireta, não existe previsão, na legislação em vigor, para a exclusão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, [...]. Vale reforçar que a única forma, prevista atualmente na legislação, para não antecipação do vale-pedágio pelo embarcador refere-se ao caso de transporte fracionado (art. 3º, § 5º, da Lei nº 10.209, de 2001).**

Conclusão 20 Diante do exposto e com base na legislação citada, proponho que a presente consulta seja solucionada, informando-se à consulente o seguinte:

20.1 o contratante do serviço de transporte (embarcador) está obrigado a antecipar o vale-pedágio obrigatório para o prestador do serviço (transportador), nos termos da Lei nº 10.209, de 2001, ressalvado o caso de transporte fracionado;

20.2 mesmo no caso de não obrigatoriedade de antecipação, no caso de transporte fracionado, o contratante continua com a obrigação de arcar com os custos relativos ao vale-pedágio, por meio de ressarcimento;

20.3 trata-se de hipótese de ressarcimento o valor recebido a título de vale-pedágio pelo transportador que houver arcado com o pagamento do vale pedágio obrigatório e que tenha destacado esse valor no conhecimento para quitação, pelo embarcador, juntamente com o valor do frete a ser faturado;

20.4 embora o transportador receba o vale-pedágio obrigatório do embarcador, o respectivo valor, não constitui base de cálculo da incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins, por expressa determinação legal, [...], desde que observada a legislação pertinente;

20.5 não serão beneficiadas pela exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins [...] as receitas oriundas de ressarcimento ou de qualquer outra forma de reembolso de despesas com vale-pedágio que não obedecerem as regras da legislação, qual seja, a Lei nº 10.209, de 2001, o art. 34 do Decreto nº 4.524, de 2002, e do art. 35 da IN SRF nº 247, de 2002;

20.6 no caso de o transportador da mercadoria pagar antecipadamente o vale-pedágio, o ressarcimento pelo embarcador é considerado renda tributável do transportador e sujeita-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, [...], ressalvado no caso de transporte fracionado e desde que observada a legislação pertinente. [grifou-se]

**20.** Pelo exposto até o momento, verifica-se que o contratante do serviço de transporte (embarcador) está obrigado a antecipar o vale-pedágio obrigatório para o prestador do serviço (transportador), e **no caso de o transportador da mercadoria pagar antecipadamente o vale-pedágio, o ressarcimento pelo embarcador é considerado renda tributável do transportador e sujeita-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto no caso de transporte fracionado.**

**21. A consulente, que afirma ser transportadora, relata que ela própria adquire o vale-pedágio das empresas credenciadas e que se trata de “ônus próprio da Consulente (assim contabilizado), agregado indiretamente ao valor do custo do transporte (valor do frete)”.**

**22.** Considerando que a consulente não relata haver qualquer forma de ressarcimento direto de seus custos com a aquisição do vale-pedágio por parte de qualquer embarcador, **presume-se que a consulente arca integralmente com os custos de aquisição de vale-pedágio** e que não recebe ressarcimento direto destes custos, apenas os repassando no preço do serviço que presta (como ocorre com qualquer outro custo). Este será o único contexto considerado nas

conclusões entabuladas a seguir e a **ocorrência fática de outro contexto invalida tais conclusões.**

**22.1.** Neste ponto, salienta-se que nesta Solução de Consulta não se realizará análise da regularidade do procedimento adotado pela consultante perante as regras relativas ao vale-pedágio de que trata a Lei nº 10.209, de 2001, por escapar à competência desta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

**23.** Deveras, **sob a ótica da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas auferidas pela consultante, o contexto explanado acima se enquadra na hipótese prevista no parágrafo 19 da transcrita Solução de Consulta Cosit nº 583, de 21 de 2017, sendo vedada qualquer exclusão da base de cálculo das contribuições de valores relativos aos dispêndios da consultante com aquisição de vale-pedágio.**

**24.** De outra banda, a consultante **questiona se os gastos que suporta com aquisição de vale-pedágio podem ser considerados insumos pela prestação de serviço de transporte e passíveis de creditamento das contribuições sociais em tela, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de insumos).**

**25.** Neste momento, é pertinente transcrever a ementa do **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018**, publicado no Diário Oficial da União(DOU) de 18 de dezembro de 2018 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB <<http://idg.receita.fazenda.gov.br>>), que, nos termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

#### **PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018**

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça nº Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep 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.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

**26.** Conforme se depreende da ementa acima colacionada, o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na espécie insumo está autorizado quando o bem ou serviço for essencial ou relevante para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

**27. O vale-pedágio adquirido pela consulente é utilizado para fazer frente a despesas de deslocamento da carga impostas legalmente (pedágio cobrado por concessionárias de rodovias) e, deste modo, para viabilizar a prestação de serviços de transporte. Assim, resta evidente que, no contexto considerado nesta Solução de Consulta, os dispêndios com aquisição de vale-pedágio constituem insumos à atividade da consulente.**

**28.** Ressalta-se mais uma vez que a conclusão acima somente se aplica à hipótese depreendida das alegações da consulente, qual seja aquisição do vale-pedágio pela transportadora consulente, sendo “ônus próprio da Consulente (assim contabilizado), agregado indiretamente ao valor do custo do transporte (valor do frete)”, e inexistindo ressarcimento direto do valor por parte de qualquer embarcador.

### **Conclusão**

**29.** Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

a) em se tratando de pessoa jurídica que tenha como atividade o transporte rodoviário de cargas e que esteja submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os gastos com vale-pedágio obrigatório suportados pela própria transportadora podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

b) nesta hipótese, é vedada a exclusão da base de cálculo da contribuição apurada pela transportadora dos valores relativos aos dispêndios com aquisição de vale pedágio, pois não se amoldam à previsão do art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001.

(grifou-se)

No caso em apreço, trata-se de empresa, cuja atividade principal é o transporte intermodal de cargas, sendo os custos Vale-Pedágio obrigatório, adquirido junto às empresas credenciadas, hipóteses em que este não é antecipado ou ressarcido pelo embargador (fato é incontroverso), e que foram adicionados às bases de cálculo dos créditos de PIS e de COFINS, portanto não se trata do benefício do art. 2º da Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001.

Nesses casos, o vale pedágio obrigatório constitui uma despesa para o transportador e essa despesa refere-se à aquisição de um serviço aplicado diretamente na prestação do serviço de transporte, sem os quais não poderia exercer sua atividade por obrigações legais, permitindo a apuração do crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

A decisão da DRJ também compactuou com esse entendimento, contudo manteve a glosa, sob o fundamento de *“que a Impugnante não traz aos autos qualquer elemento de comprovação de que parte ou todos os valores glosados se enquadrem na circunstância acima mencionada”*, e que *“ela trata o tema de forma genérica e hipotética”*. Oportuna a transcrição do trecho do voto nesse sentido:

A respeito do tema, existe manifestação oficial, com efeito vinculante, da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, através da Solução de Consulta nº 228, de 2019, nos seguintes termos:

*“21.2. Em se tratando de pessoa jurídica que tenha como atividade o transporte rodoviário de cargas e que esteja submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os gastos com vale-pedágio obrigatório suportados pela própria transportadora podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.”*

Assim, apenas na hipótese em que, no caso de valores pagos a título de vale-pedágio, o ônus tenha sido efetivamente suportado pela própria transportadora, a legislação admite a possibilidade de apuração de crédito sobre os dispêndios correspondentes.

A esse respeito, vale destacar que a Impugnante não traz aos autos qualquer elemento de comprovação de que parte ou todos os valores glosados se enquadrem na circunstância acima mencionada. Pelo contrário, ela trata o tema de forma genérica e hipotética quando apresenta considerações como “há

hipóteses em que...o Vale-pedágio não é antecipado” ou “se isso não ocorreu, houve uma despesa para o transportador”.

Vale considerar que, do mesmo modo que o Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece em seu artigo 9º a obrigatoriedade de a autoridade fiscal traduzir por provas os fundamentos do lançamento, também atribui ao contribuinte, em seu artigo 16, o ônus de comprovar as alegações que oponha ao referido ato administrativo. Em verdade, este dispositivo legal apenas transfere, para o processo administrativo fiscal, o sistema adotado pelo Código de Processo Civil que, em seu artigo 333, ao repartir o ônus probandi, o faz inadmitindo meras alegações. Assim dispõe o mencionado art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)" [Destaque nosso]

Dessa forma, no caso tratado, à Impugnante caberia relacionar, entre as operações que deram origem aos valores consignados na Linha 108 da Planilha APURAÇÃO (FINAL), aquelas em que não houve o pagamento (ou reembolso) do Vale-pedágio por parte do embarcador.

Tendo a autoridade fiscal fundamentado adequadamente a autuação, e não tendo a Impugnante se desincumbido da obrigação de comprovar em quais das operações objeto da autuação teria suportado o ônus referente ao Vale-pedágio, não há reparos a se fazer na autuação a esse respeito.

No entanto, com a devida vênia, desde de o procedimento fiscal, a interessada vem defendendo tratar-se de insumos legalmente previstos, cujo ônus foi por ela suportado, e não constam dos autos nenhuma informação ao contrário. Aliás, foram atendidas todas a intimações realizadas, fazendo a distinção entre as linhas 08 (benefício da Lei nº 10.209/2001), e a 108 vale pedágio obrigatório, e a Autoridade Fiscal nesse caso, teceu apenas um parágrafo para justificar “*que o pedágio não gera crédito de PIS/COFINS*”, com base na Solução de Divergência nº 20/2008 da Cosit, que como visto foi superada pela Solução de Consulta nº 207 - Cosit Data 24 de junho de 2019 e Solução de Consulta nº 228, de 2019 (citada pela DRJ e transcrita acima).

Desta feita, entende-se que os gastos com despesas de pedágio, desde que suportados pela própria transportadora, podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito com base no inciso II do art. 3º das Leis 10.637/02 10.833/03, devendo ser revertidas as glosas efetuadas a este título, desde que devidamente comprovadas as despesas e o efetivo pagamento das mesmas.

**5. LINHA 48 – COMBUST. VEÍC. RODOVIÁRIOS LEVES, LINHA 91 – MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS RODOVIÁRIOS LEVES, LINHA 153 – LOCAÇÃO DE VEÍCULOS LEVES (Item 3.3 do Auto de Infração):**

Quanto a este tópico, peço vênia para novamente utilizar a razão de decidir da decisão proferida pela DRJ:

**Combustíveis utilizados em veículos rodoviários leves / Manutenção de veículos rodoviários leves / Locação de veículos leves**

A autoridade fiscal informa que glosou os créditos apurados sobre dispêndios correspondentes a combustíveis utilizados em veículos rodoviários leves, à manutenção desses veículos e à locação de veículos leves. Pondera que os veículos mencionados pela Impugnante não realizam o transporte da carga e, portanto, tais dispêndios não podem ser considerados como insumos.

A Impugnante alega que os veículos referidos foram utilizados, por exemplo, para o transporte dos motoristas, para o socorro em casos de problemas mecânicos ou acidentes e para o transporte de peças de reposição e reparo dos veículos de transporte. São, portanto, bens operacionais.

Pondera que o seu objeto social não se limita ao transporte intermodal de cargas, ao passo que engloba diversos outros serviços a ele relacionados, dentre os quais, destaca:

“...logística, operação portuária, movimentação e armazenagem de mercadoria se contêineres; agenciamento de cargas; exploração e administração de entrepostos de armazenagem; operação de Entrepostos Aduaneiros de Interior - EADI; compra, venda, locação, aquisição de peças, partes e componentes, montagem, beneficiamento e reforma de: contêineres, locomotivas, vagões e caminhões; e associação com outros operadores logísticos.”

Pondera que a exploração da diversidade de serviços que compõem o objeto social da Impugnante exige a movimentação de pessoas sendo que, sem essa movimentação, a prestação de grande parte dos serviços não seria possível. E, nessa perspectiva, afirma que o CARF reconhece que “todos os bens e serviços necessários à prestação do serviço, nela aplicados direta ou indiretamente, e cuja subtração obste a atividade ou implique redução na sua qualidade SÃO INSUMOS para fins de apuração de crédito do PIS e da COFINS.”[Destques do original]

No que diz respeito à jurisprudência administrativa mencionada, impõe-se notar que as decisões administrativas, embora sirvam de orientação, não têm o condão de vincular o entendimento desse colegiado. Mesmo aquelas proferidas por órgãos colegiados e reiteradas sobre determinada questão, não constituem normas complementares do Direito Tributário, ressalvada a hipótese em que lei lhes atribua eficácia normativa. É o que estabelece expressamente o inciso II do art. 100 do CTN:

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;"

Veja-se também o Parecer Normativo COSIT nº 23/2013, que trata do tema:

"6. Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral, a decisão em processo fiscal proferida pelo Conselho (CARF ou CC) não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado."

Sobre a possibilidade de apuração de crédito sobre os dispêndios com veículos que não realizam o transporte da carga mencionados pela autoridade fiscal, vale observar que o referido tema foi objeto de análise no Parecer Normativo RFB nº 5, de 2018, já referenciado neste voto, no qual foram expostas as seguintes considerações:

"141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

143. Cabe salientar que na decisão judicial em comento, os "gastos com veículos" não foram considerados insumos da pessoa jurídica industrial então recorrente (ver parágrafo 8). Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, conseqüentemente, os combustíveis que consomem podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em:

a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.”

Embora tais considerações fossem mais voltadas para os combustíveis, a indicação do tipo de veículos para os quais é válido o creditamento abrange as demais despesas mencionadas na autuação.

Ou seja, embora tenha havido a evolução do conceito de insumo para abarcar gastos realizados não só especificamente no momento da prestação do serviço, mas aqueles realizados em qualquer etapa da prestação de serviços, essa extensão não se estendeu a ponto de contemplar outras áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.) que não a da efetiva prestação do serviço.

Não correspondem a insumos, portanto, o transporte de pessoas e/ou peças para uma empresa que realiza o transporte intermodal de cargas, nem se observa essa possibilidade, como sendo parte integrante de um processo de prestação de serviço, em relação às demais atividades por ela mencionadas no art. 2º do seu estatuto social.

No caso em pauta, vale também registrar que não bastam as meras alegações exemplificativas apresentadas pela Impugnante, senão a demonstração efetiva e segregada das atividades que representam efetivamente os custos da prestação dos seus serviços e aquelas que são meras despesas da atividade.

Não há reparos no procedimento fiscal também a esse respeito.

Por todo exposto, correta de decisão de piso, de forma que nego provimento ao recurso nesse ponto.

**6. LINHA 72 – AJUSTES DE INVENTÁRIO OUTROS, LINHA 99 – SERVIÇOS COM TERCEIROS, LINHA 117 – SERVIÇOS COM TERCEIROS, LINHA 139 – SISTEMAS APLICATIVOS (Item 3.4 do Auto de Infração):**

Neste tópico, a Autoridade Fiscal analisou despesas com várias modalidades, que foram glosadas por ausência de previsão legal; e mantida pela decisão da DRJ, por não se

enquadrar nos critérios de essencialidade ou relevância para a atividade econômica fim aqui desenvolvida.

**(i) Telefone / Serviço de telecomunicações / Serviços de manutenção de telecomunicações / Canais de voz e dados:**

Segundo explicações trazidas pela recorrente, os serviços telefônicos e de telecomunicações são empregados na operacionalização da atividade principal da recorrente, para contato com os motoristas, como uma forma de controle das cargas, serviços afetos ao seu objeto social, como os de logística, operação portuária e agenciamento de cargas.

No entanto, o conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, na apuração de créditos a descontar do PIS e da COFINS, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica, como administrativa, contábil, jurídica, comercial etc.

No Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, já mencionado acima, o tema chegou a ser abordado na explicação da perspectiva dos Ministros do STJ que culminaram no conceito de insumo definido no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, nos seguintes termos:

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, **telefone** e comissões”).

Ressalta-se que os serviços de transporte de cargas, ou até mesmo de logística, operação portuária e agenciamento de cargas, não dependem, intrínseca e fundamentalmente, de serviços de telefonia e semelhantes, de forma que deve ser mantida a glosa nesse ponto.

**(ii) Assistência médica do trabalhador, Vale-transporte, vale-alimentação e uniforme:**

Em relação ao possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como vale-alimentação, vestimenta, vale-transporte, educação, saúde, valho-me novamente do Parecer Normativo RFB nº 5, de 2018:

## 9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc..

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de “inclusive combustíveis e lubrificantes” no conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que “*insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa*”, concluiu que não se enquadravam no conceito “*as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção*”.

133. Diante disso, resta evidente que **não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços**, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

No mesmo sentido cito a Solução de Consulta COSIT nº 45, de 22 de fevereiro de 2023:

BENS OU SERVIÇOS ESPECIFICAMENTE EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO PARA VIABILIZAR A ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PARTE DA MÃO DE OBRA NELA EMPREGADA, CONSIDERADOS INSUMOS, "VIS-À-VIS" MERAS DESPESAS DESTINADAS A VIABILIZAR ESTA, QUE NÃO CONSTITUEM INSUMOS.

Bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de prestação de serviços por parte da mão de obra nela empregada, considerados insumos, não se confundem com meras despesas destinadas a viabilizá-la, que não constituem insumos.

Portanto, exames médicos obrigatórios (art. 168 da CLT), **vale-alimentação**, vale-refeição, **seguro-saúde**, auxílio-creche, indenizações de anuidades pagas a conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas **e outras utilidades concedidas pelo empregador aos empregados ainda que estas sejam exigidas por convenção coletiva de trabalho** não constituem insumos, porque **não estão vinculados diretamente à execução dos serviços pela consulente**, nos termos previstos no Estatuto da Advocacia, tratando-se, antes, de meras **despesas operacionais e acessórias**, por sinal que podem fazer-se presentes em qualquer atividade econômica, não sendo exclusivas da prestação de serviços advocatícios.

Assim, nego provimento ao recurso nesse ponto.

(iii) **Leitura de discos de tacógrafos:**

Explica a recorrente, que o Tacógrafo é um dispositivo utilizado pelas transportadoras para monitorar os seus veículos, especialmente o tempo de uso, a distância percorrida e a velocidade que ele desenvolveu. Afirma que “*após a edição da Lei nº 12.619/12, passou a ser utilizado para o monitoramento da jornada de trabalho do motorista, se ele está cumprindo as suas horas de trabalho, sem excedê-las*”, constituindo além de uma obrigação legal, o tacógrafo é imprescindível para a prestação de serviço, e em seu art. 2º, V, prevê a obrigação legal do transportador de controlar a jornada de trabalho dos motoristas, possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos.

Como se sabe, as empresas de transporte no Brasil devem cumprir a legislação vigente, como a Lei Federal nº 13.103/2015 e as resoluções do CONTRAN (Conselho Nacional de Trânsito), que regulamentam o uso do cronotacógrafo (tacógrafo), e que por certo é imprescindível para execução da atividade desenvolvida pela recorrente.

No entanto, trata-se de equipamento permanente incorporado ao veículo, e portanto tem natureza de ativo imobilizado, não insumo, cujo crédito é permitido apenas via depreciação, com base no art. 3º, VI, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e o crédito é dado de forma proporcional à depreciação. No caso do tacógrafo, não possui uma "vida útil" definida em anos que obrigue sua substituição completa após um determinado período. Em vez disso, o que existe é a **obrigatoriedade legal de verificações periódicas** para garantir que o equipamento esteja funcionando corretamente.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa nesse ponto.

**(iv) Transporte de motoristas em van:**

Segundo a recorrente, o serviço de transporte de motoristas em vans é essencial para a sua atividade, pois garante a chegada dos motoristas aos seus veículos.

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, que interpretou a decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, admitia o creditamento relativo aos gastos para a fabricação do “insumo do insumo”, contemplando, assim, as despesas da fase agrícola da produção (própria) da cana-de-açúcar. Mas, o mesmo Parecer Normativo afastava, explicitamente, o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de funcionários, qualquer que seja a atividade a ser por eles desempenhada ou as circunstâncias.

No entanto, diante do posicionamento da Receita Federal do Brasil que passou a classificar como insumo de que trata o inc. II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, idêntico na Lei nº 10.833/2003, “os gastos com **contratação de pessoa jurídica** para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços”, nos termos do inc. XXI do § 1º do art. 176 da IN RFB 2.121/2022, referendado pela Solução de Consulta COSIT nº 45, de 22 de fevereiro de 2023, abaixo transcritos:

**Normativa nº 2121, de 15 de dezembro de 2022**

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º **Consideram-se insumos**, inclusive:

(...)

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - **dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.**

(...)

§ 3º O valor do dispêndio a que se refere o inciso XXI do § 1º será determinado por meio da proporcionalização entre o número de trabalhadores empregados na produção ou na prestação de serviços e o número total de trabalhadores transportados, em relação ao total dispendido com o transporte.

---

**Solução de Consulta COSIT nº 45, de 22 de fevereiro de 2023**

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins SOCIEDADE DE ADVOGADOS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS.

(...)

CRÉDITOS. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS.

**Os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins.**

Os gastos com transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins.

(...)

Diante do exposto, dou provimento ao recurso nesse ponto, para reverter as glosas sobre a contratação de serviço de transporte de funcionários.

**(v) *Impressão de conhecimento de transporte:***

Em relação a este tópico, afirma a recorrente trata-se de documento fiscal de emissão obrigatória pelas transportadoras de carga, apto a cobrir o serviço de transporte das mercadorias entre a localidade de origem e de destino, imprescindível e essencial para a prestação dos serviços, portanto insumo nos termos delineados pela jurisprudência do Eg. Superior Tribunal de Justiça e deste Eg. CARF.

É certo que a emissão do conhecimento de transporte é obrigatória para prestadores de serviço de transporte, como empresas transportadoras, cooperativas e motoristas autônomos. No entanto, não há custo para a empresa de transporte com a impressão do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), pois o documento é emitido e armazenado eletronicamente, reduzindo os custos com papel e impressão. A obrigatoriedade da emissão eletrônica elimina a necessidade de impressão em diversas vias.

Ainda, da leitura do inteiro teor das considerações manejadas pela recorrente sobre o tema, deixa claro que a recorrente não dispensou qualquer esforço para a comprovação de que ora se fala, suas explicações são demasiadamente genéricas, haveria a necessidade da demonstração, pormenorizada, de quais insumos utilizados para a impressão e os custos relacionados a sua emissão.

Nesse sentido, já se manifestou a CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO INDIVIDUALIZADOS OU IDENTIFICADOS. AUSÊNCIA DE EXPLICITAÇÃO DO EMPREGO NO PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Os bens e serviços para os quais não houve identificação, individualização ou explicitação de seu emprego no processo produtivo não podem ser aferidos quanto à sua essencialidade ou relevância, não podendo gerar créditos da não cumulatividade.

(...)

(Acórdão nº 9303-014.423 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 11516.721501/2014-43, Redator Ad Hoc Conselheiro Rosaldo Trevisan, Sessão de 17 de outubro de 2023)

Oportuno registrar, que neste processo, ainda que trate de exigência fiscal veiculada em Auto de Infração, a matéria que permanece em litígio, como acima se viu, diz respeito à apropriação de créditos por parte do contribuinte. Em tais circunstâncias, o dever de provar recai mais pesadamente sobre o administrado do que sobre a administração.

Em decorrência disso, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar suas alegações é o que dispõe o art. 36 da Lei nº 9.784/1999<sup>1</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, no mesmo sentido é a regra basilar extraída no inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil<sup>2</sup>. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, o indeferindo do crédito é medida que se impõe.

Diante do exposto, deve ser mantida a glosa nesse ponto.

**(vi) Marketing e Editora:**

Segundo explicações trazidas pela recorrente, “por serem imprescindíveis ao exercício da atividade-fim da recorrente e de qualquer outra empresa no mercado atual, as despesas com marketing e editora enquadram-se no conceito de insumos para fins de apuração de créditos de PIS e de COFINS”.

Entretanto, como exaustivamente tratado acima, somente podem ser considerados insumos itens relacionados com as atividades empresariais de produção de bens destinados à

<sup>1</sup> Lei nº 9.784/1999

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

<sup>2</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

venda ou de prestação de serviços a terceiros, nos termos do entendimento firmado pelo STJ (REsp 1.221.170/PR).

No caso, por tratar-se de empresa que presta serviço de transporte, os custos com Marketing e Editora não são despesas próprias utilizadas na consecução da prestação de serviço, não se enquadrando nos critérios de essencialidade ou relevância para a atividade econômica fim aqui desenvolvida, de forma que deve ser mantida a glosa sobre tais despesas.

**(vii) Manutenção do pátio:**

Nos dizeres da recorrente: “Os serviços de manutenção do pátio são imprescindíveis (essenciais) para a guarda, conservação e segurança dos veículos que realizam o transporte de cargas”, e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

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.

Assim, para empresas que atuam no ramo de transporte de cargas, os serviços contratados para limpeza de pátio, limpeza de área externa, manutenção de área comum e serviços gerais não configuram insumos passível de creditamento do PIS e da COFINS, pois o transporte ocorre independentemente da limpeza do pátio.

**7. LINHAS 74 – MANUTENÇÃO DE INSTALAÇÕES, 76 – MANUT. EQUIPAM. INFORMÁTICA, 78 – UNIFORMES MATERIAIS DE SEGURANÇA – RODO, 79 – PEÇAS E COMP. SISTEMAS, 80 – UNIFORMES MAT. SEGURANÇA, 81 – UNIF. MATERIAL DE SEGURANÇA; 92 – SERV. MANUT. TELECOM., 98 – LIMPEZA, 106 – LAVAGEM DE CAMINHÕES; 119 – CANAIS DE VOZ E DADOS, 128 – GERENCIAMENTO DE RISCOS, 130 – ÁGUA, 131 – CONSULTORIA, 132 – SEGURANÇA PATRIMONIAL, 137 – SERVIÇO DE MAN. DE INFORMÁTICA; 138 – MAN. DE EQUIPAM. INFORMÁTICA; 139 – SISTEMAS APLICATIVOS; 161 – ALUG. EQUIPAM. INFORMÁTICA (Item 3.5 do Auto de Infração):**

Em relação ao item 3.5 do Auto de Infração, assim como acima, foram glosados diversos dispêndios compreendidos neste tópico, visto que “para a empresa de transporte de cargas não há que se falar em crédito em relação a essas despesas”; e mantido pela decisão de piso, por entender que “os dispêndios compreendidos nesse grupo não têm, para a atividade de transporte intermodal de cargas e a prestação de serviços a ele inerentes, o caráter de essencialidade ou relevância a justificar sua classificação como insumos.

Sobre os itens integrantes desse grupo, a que se referem os créditos glosados, são apresentadas as considerações a seguir.

**(i) Manutenção de instalações (linha 74), peças e componentes de sistemas (linha 79), manutenção de equipamentos de informática (linhas 76, 137 e 138) e sistemas aplicativos (linha 139) e aluguel de equipamentos de informática (linha 161):**

Nos dizeres da recorrente, “*toda a operacionalização do serviço de transporte intermodal de cargas é feita e controlada por meio de sistemas e bens de informática*”, e por ser relevante à realização do seu objeto social, os bens de informática, sistemas e aplicativos são insumos, da mesma forma suas peças e componentes e os serviços de manutenção neles aplicados. No tópico específico “*aluguel de equipamentos de informática (linha 161)*”, defende a possibilidade de desconto de créditos calculados com base nos artigos 3º, IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Por certo, tais dispêndios são indispensáveis para a execução do transporte intermodal, portanto passíveis de serem creditados. Contudo, seus argumentos para contrapor-se as glosas realizadas pela fiscalização e mantidas pela DRJ, desde sua defesa inicial, de ordem genérica.

Em que pese todo o esforço despendido pela recorrente para tentar demonstrar seu direito, constatasse que a mera indicação de itens glosados pela fiscalização, sem a efetiva demonstração de uso em seu processo produtivo (prova documental), desacompanhado, ainda, de indicação precisa quanto a sua utilização e essencialidade para atividade empresarial desenvolvida pela recorrente (argumento específico de cada item), não se presta a amparar o direito por ela perseguido. Ademais, em relação aos dispêndios com “*aluguel de equipamentos de informática (linha 161)*”, não constam dos autos os referidos contratos, razão pela qual, mantenho a glosa realizada pela fiscalização.

**(ii) Uniformes e materiais de segurança (linhas 78, 80 e 81):**

Em relação aos custos com uniformes, como já tratado acima, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018 esclarece que “*não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, **vestimenta**, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc.*”.

De outro lado, o referido Parecer Normativo esclarece ser possível a apuração de crédito de PIS/Cofins sobre a aquisição de Equipamentos de Proteção Individual (EPI). O entendimento é que, se o uso do EPI é obrigatório por força de Norma Regulamentadora (NR) do Ministério do Trabalho (como a NR 6, que dispõe sobre EPIs), ele é considerado essencial e, portanto, um insumo para a atividade-fim da empresa.

No caso, a aquisição de EPIs pela transportadora de cargas, sendo um custo obrigatório e essencial para a segurança dos funcionários envolvidos diretamente na operação de transporte (motoristas, ajudantes, etc.) e em conformidade com as normas trabalhistas, gera direito ao crédito de Cofins no regime não cumulativo.

Logo, a glosa sobre materiais de segurança deve ser revertida.

**(iii) Limpeza (linha 98), lavagem de caminhões (linha 106) e água (linha 130):**

Questiona também a ilegalidade das glosas das despesas com serviços de limpeza e lavagem de caminhões. Defende que *“são notoriamente essenciais à atividade fim da Recorrente, eis que vinculados à limpeza, manutenção e conservação dos veículos que realizam o transporte das cargas”*.

De fato, existem precedentes neste CARF, reconhecendo a possibilidade de crédito sobre tais dispêndios a empresa prestadora de serviço de transporte de cargas, mas não automaticamente, é necessário demonstrar que esse gasto é **essencial ou relevante** para a prestação do serviço, conforme o critério do **STJ (REsp 1.221.170/PR – Tema 779)**, como por exemplo, por exigência legal ou sanitária, se a natureza da carga transportada (ex: alimentos, produtos químicos, materiais hospitalares) demandar a limpeza obrigatória dos veículos para evitar contaminação ou cumprir normas da ANVISA ou outros órgãos reguladores, o gasto é considerado essencial e, portanto, gera crédito de PIS/COFINS. Ou, por essencialidade operacional/contratual, se a limpeza for uma condição imposta pelo cliente em contrato, ou se for indispensável para a manutenção das condições de segurança e higiene que viabilizam a continuidade da atividade principal (o transporte em si).

Ocorre, como nos casos acima, a recorrente não apresentou os necessários elementos para comprovar a pertinência do custos em questão na prestação do serviço de transporte. No caso, o contribuinte deve provar que, sem aquele gasto específico com a lavagem, a prestação do serviço de transporte seria inviável ou estaria em desacordo com as normas.

Contudo, pelas explicações trazidas no recurso, a lavagem é uma despesa acessória, de asseio ou estética, que não se enquadra diretamente no conceito de insumo essencial à prestação do serviço de transporte em si (que é o deslocamento da carga).

De forma que nego provimento ao recurso nesse ponto.

**(iv) Gerenciamento de riscos (linha 128) e segurança patrimonial (linha 132):**

A recorrente afirma que tais serviços permitem o controle da rota e a localização de cargas, altamente necessários em razão do risco inerente à própria atividade, decorrente de possíveis assaltos e roubos de carga, como é de conhecimento geral. Acrescenta que, se não adquirisse tais serviços, a sua atividade-fim já estaria inviabilizada diante dos prejuízos decorrentes de indenizações de cargas roubadas, além da perda de clientes.

A decisão recorrida reconheceu que o serviço de rastreamento de carga é insumo possível de desconto de crédito. Conduto, em relação aos demais serviços contratados para a

segurança do patrimônio da transportadora, manteve a glosa por “*não constituem elementos inseparáveis (inerentes) à execução do serviço de transporte de cargas, já que a sua falta não priva nem subtrai de qualidade, quantidade ou suficiência os serviços de transporte de cargas*”.

No entanto, no contexto das empresas que atuam na prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, assim como os serviços de rastreamento de carga via satélite, os valores despendidos com serviços de seguro de cargas e gerenciamento de riscos, indispensável à continuidade da atividade econômica e à mitigação de riscos inerentes ao transporte rodoviário, configuram-se como insumos essenciais e relevantes para a execução da atividade-fim, nos termos definidos pela jurisprudência do STJ (REsp 1.221.170/PR, Tema 779 dos recursos repetitivos).

Trata-se de atividades diretamente vinculadas à execução do transporte, muitas vezes exigidas pelo próprio tomado. Ademais, a legislação do transporte (Lei nº 11.442/2007, alterada pela Lei nº 14.599/2023) exige a contratação de seguros obrigatórios, como o RCTR-C (Responsabilidade Civil do Transportador Rodoviário de Carga) e o RCF-DC (Responsabilidade Civil Facultativa do Transportador Rodoviário por Desaparecimento de Carga), e a implementação de um Plano de Gerenciamento de Riscos (PGR) vinculado a estes.

Portanto a glosa sobre os serviços de gerenciamento de risco e segurança patrimonial devem ser revertidas.

**(v) Consultoria (linha 131):**

Quanto a este item, nos dizeres da recorrente, tratam de “*serviços de consultoria ligados ao planejamento empresarial nas suas diversas áreas (logística, vendas, fiscal) são imprescindíveis para a conquista de oportunidades de mercado. São essenciais, também, para a adequação razoável entre objetivos e recursos e o alcance do crescimento e do faturamento desejados. Não se pode ignorar a essencialidade desses serviços na atual conjuntura econômica e reconhecer que eles são, hoje, serviços necessários à execução da atividade-fim das empresas*”.

Da mesma forma que outros itens já analisados acima, tais dispêndios não podem ser considerados como insumo da atividade-fim desempenhada pela Interessada, por ausência de previsão legal e por não serem essenciais (a atividade não depende intrínseca e fundamentalmente deles) ou relevantes (não integram o transporte de cargas) à prestação dos serviços.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa.

**8. LINHAS 82, 145, 147, 149, 165 E 171 - ENTRADAS EM NOME DE PESSOAS FÍSICAS (Item 3.6 do Auto de Infração):**

Segundo a recorrente, a Lei nº 10.833/02 prevê expressamente a possibilidade de apuração de crédito presumido sobre o custo da contratação de transportadores autônomos, pessoas físicas, mediante a aplicação do percentual de 0,75% da alíquota normal da contribuição, possível, portanto, a apuração de créditos de PIS e de COFINS sobre valores pagos a transportadores autônomos, pela subcontratação.

Oportuna a transcrição dos parágrafos 19 e 20 do art. 3º, da Lei nº 10.833/02, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos.

(...)

~~§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)~~

§ 19. As pessoas jurídicas que contratam serviço de transporte de carga prestado por: (Redação dada pela Lei nº 14.440, de 2022)

I – **pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços;** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência)

§ 20. Relativamente aos **créditos referidos no § 19 deste artigo**, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de **alíquota correspondente a 75%** (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência). (grifou-se)

Portanto, nos termos da legislação supra, admite-se a apuração de créditos presumidos de PIS e COFINS sobre os valores pagos a transportadores autônomos (pessoas físicas) pela subcontratação de serviços de transporte de cargas, mediante a aplicação de alíquotas que correspondem a 75% (setenta e cinco por cento) das alíquotas normais não cumulativas do PIS e da COFINS (que são, respectivamente, 1,65% e 7,6%).

A r. decisão recorrida, nesse ponto, entendeu não haver comprovação suficiente de que os documentos mencionados pela fiscalização realmente se referem à contratação de transportadores autônomos, nos termos abaixo citados:

Em que pese aparentem pertinência as ponderações da Impugnante, observa-se que ela não faz prova de que os documentos mencionados pela autoridade fiscal se refiram efetivamente à contratação de transportadores autônomos, pessoas físicas.

Além disso, observa-se uma discrepância expressiva entre os valores glosados por pessoa física.

Pesa, ainda, em desfavor da tese da Impugnante o fato de que não consta nos autos que o cálculo do creditamento tenha se realizado tendo por referência as alíquotas do crédito presumido, o que ainda poderia servir como elemento de convicção para deliberação.

Não havendo elementos suficientes nos autos para acolhimento das alegações da Impugnante a esse respeito, mantêm-se a glosa.

No entanto, na informação prestada pela Autoridade Fiscal, mais especificamente no TVF, após análise dos documentos e esclarecimentos prestados pela recorrente, tem-se o seguinte:

### 3.6. Documentos de entrada em nome de pessoas físicas

O total da coluna **Valor Total da Nota Fiscal** da planilha **4.3.1-NF PROD. E SERV.CRÉDITO** do arquivo **COMPOSIÇÃO\_INTERMODAL\_2009\_FISCALIZAÇÃO\_18.06.2013.xls**, é de **R\$ 69.183.564,23**. a planilha **APURAÇÃO (FINAL)** este valor pode ser encontrado através da soma dos totais das linha 82, 145, 147, 149, 165 e 171. Na planilha **4.3.1-NF PROD. E SERV.CRÉDITO** existem documentos de entrada em nome de pessoas físicas, o que não gera direito a crédito, nos termos do inciso II, §2º, art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Através da análise dos documentos de entrada em nome de pessoas físicas, temos os seguintes valores condensados por fornecedor:

Cód. Participante	Total das NF	CPF	PrimeiroDeNome ou Razão Social
100965	16.967,25	80975640097	EMERSON PRESTES DE ARAUJO
100909	272,00	55957145068	FABIANA GOMES GRIBLER
100612	50,00	04532108640	OTAVIO AUGUSTO CAMPOS FONSECA
100905	564,39	34571038879	PAMELA CELESTE MALLIS
100990	148,40	21987996852	RICARDO AUGUSTO MOYA
100052	317,61	00350650012	SILVIA CONCEIÇÃO SILVEIRA
100150	287,60	35327910997	WILSON JOSE JACOMASSO

Para os valores acima já foram glosados, no item 3.4 deste Termo de Verificação Fiscal, por serem pessoas físicas, R\$ 252,00 do mês 9 referentes a FABIANA GOMES GRIBLER e R\$ 159,00 do mês 8 referentes a SILVIA CONCEIÇÃO SILVEIRA,

conforme pode verificar nas tabelas abaixo, cujos dados foram obtidos da planilha **4.3.1-NF PROD. E SERV.CRÉDITO** filtrando-se pelo código do participante.

FABIANA GOMES GRIBLER

<b>Código do Participante</b>	<b>Data da Saída/Entrada</b>	<b>Valor Total das Mercadorias</b>
100909	18/09/2009	<b>82,00</b>
100909	18/09/2009	<b>70,00</b>
100909	18/09/2009	<b>100,00</b>
100909	07/12/2009	<b>20,00</b>

SILVIA CONCEIÇÃO SILVEIRA

<b>Código do Participante</b>	<b>Data da Saída/Entrada</b>	<b>Valor Total das Mercadorias</b>
100052	06/08/2009	<b>20,00</b>
100052	06/08/2009	<b>98,00</b>
100052	06/08/2009	<b>15,00</b>
100052	07/08/2009	<b>43,61</b>
100052	07/08/2009	<b>40,00</b>
100052	07/08/2009	<b>40,00</b>
100052	12/08/2009	<b>61,00</b>

Condensando por mês os valores pagos a pessoa física, tendo em conta a correção mencionada no parágrafo anterior, temos:

<b>MÊS</b>	<b>Total das NF</b>
8	2.976,35
9	14.231,01
11	206,49
12	782,40

Estes valores deverão ser glosados do valor total de serviços e produtos da planilha **4.3.1-NF PROD. E SERV.CRÉDITO** e, portanto, são lançados como valores negativos na linha 166 da planilha **ANEXO II**, anexada ao arquivo pdf do **Auto de Infração**, já que esta linha não possui dados.

Primeiramente, tem-se que a disposição legal específica (parágrafos 19 e 20 do art. 3º, da Lei nº 10.833/02) não pode ser afastada, a título de interpretação do conceito de insumos, porque, conforme o princípio da especificidade, a norma específica prevalece sobre a norma geral.

Do exposto acima, conclui-se que apesar de glosar os valores relativos a “subcontratação de serviços de transporte de cargas” (pessoa física), a Autoridade Fiscal não se furtou de fazer o levantamentos das discrepâncias lançadas nas linhas linha 82, 145, 147, 149, 165 e 171, e através da documentação e esclarecimentos prestados pela recorrente, houve a correção dos valores lançados em sua contabilidade (R\$ 2.976,35 + R\$ 14.231,01 + 206,49 + R\$ 782,40).

Sendo o único motivo da glosa o disposto no inciso II, §2º, art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, e tendo a Autoridade Fiscal realizado o correto levantamento dos valores lançados pela recorrente, deve ser revertida a glosa dos valores R\$ 2.976,35 + R\$ 14.231,01 + 206,49 + R\$ 782,40, referente a subcontratação de serviços de transporte de cargas, realizados por pessoas físicas, conforme previsão contida nos parágrafos 19 e 20 do art. 3º, da Lei nº 10.833/02, sobre o valor dos mencionados pagamentos, no percentual correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) das alíquotas normais não cumulativas do PIS e da COFINS, constante do art. 2º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

#### **IV – Do dispositivo:**

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade arguida, e no mérito dar parcial provimento ao recurso, para reverter as glosas:

- a) serviço de “**rastreamento de caminhões**” - linhas 113 e 114 (fl.949), relativos nos períodos de **abril, maio** de **junho** de 2009 (item 3.5 do TVF);
- b) aquisição de **Vale-Pedágio obrigatório** - linha 108, adquirido junto às empresas credenciadas, suportados pela própria recorrente item 3.1 do TVF);
- c) contratação de **serviço de transporte de funcionários** (item 3.4 do TVF);
- d) **Equipamentos de Proteção Individual (EPI)** - linha 78 (item 3.5 do TVF);
- e) **Gerenciamento de Riscos** (linha 128) e **Segurança Patrimonial** - linha 132 (item 3.5 do TVF); e,
- f) crédito presumido sobre os valores pagos para **subcontratação de serviços de transporte**, prestados por pessoa física, aplicando-se alíquota correspondente a 75% da alíquota cheia, conforme §20 do artigo 3º, e artigo 15, II, da Lei 10.833/2003.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**