



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.721794/2017-83
ACÓRDÃO	3302-015.543 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	TRANSPORTES TRANSLOVATO LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

CRÉDITO. MÃO DE OBRA. PESSOA FÍSICA. SINDICATO. IMPOSSIBILIDADE

Não geram direito a crédito as despesas com mão de obra de pessoa física, ainda que intermediadas por sindicatos.

CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÃO. SIMPLES NACIONAL. TRANSPORTADOR RODOVIÁRIOS DE CARGAS.

Na atividade de prestação de serviços de transporte rodoviários de cargas, caso haja subcontratação de serviços de transporte de carga prestado por pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, poderá a pessoa jurídica subcontratante descontar crédito calculado mediante a aplicação de alíquota correspondente a 75% da alíquota convencional sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços, conforme previsto nos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITO. SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA, RASTREAMENTO E ESCOLTA ARMADA.

Os serviços de vigilância, rastreamento e escolta armada, por mais que possam conferir uma segurança adicional à atividade de transporte, não se caracterizam como “essenciais ou relevantes” para a atividade em questão, pois a aplicação do “teste de subtração” resulta na conclusão de que, ao contrário de itens como veículos, combustível, lubrificantes, serviços de

manutenção de frota, dentre outros, a sua ausência não obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, (i) por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Ofício, uma vez que o valor exonerado é inferior ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17/01/2023, e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas às despesas com pedágio, quando suportado diretamente pela recorrente e integrante da receita tributada e seguro obrigatório de cargas (RCTR/C); (ii) por voto de qualidade, para negar provimento ao pedido para reverter também as glosas de créditos vinculados aos serviços vigilância, rastreamento e escolta armada, vencidas as Conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara (relatora), Louise Lerina Fialho e Francisca das Chagas Lemos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a cobrança de Contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS, referente ao período de apuração de 01/02/2012 a 31/12/2013.

Consta do Relatório Fiscal que foram glosados créditos decorrentes, em síntese, das seguintes rubricas:

- (i) contratação de mão de obra paga a pessoa física, ainda que por intermédio de sindicatos;
- (ii) despesas com pedágio, seguro de cargas, vigilância, rastreamento, escolta armada, telefone, teleconsultas, manutenção de equipamentos de informática, formulários e aluguel de impressoras;

- (iii) subcontratação de serviços de transporte de cargas, em razão da aplicação de alíquotas consideradas indevidas, notadamente quando prestados por pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, Lucro Presumido ou optantes pelo Simples Nacional.

Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação, na qual sustentou, em síntese, que:

- (i) a fiscalização adotou conceito excessivamente restritivo de insumo, equiparado ao utilizado na legislação do IPI;
- (ii) à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1.221.170/RS), o conceito de insumo deve ser aferido pelos critérios de essencialidade ou relevância para o exercício da atividade econômica;
- (iii) todas as despesas glosadas seriam essenciais à atividade de transporte rodoviário de cargas;
- (iv) os serviços de carga e descarga teriam sido contratados de pessoas jurídicas, e não de pessoas físicas;
- (v) o pedágio, seguros, serviços de vigilância e subcontratações integram o custo do serviço e deveriam gerar direito ao crédito;
- (vi) as limitações legais aplicáveis às subcontratações realizadas com empresas optantes pelo Simples não subsistiriam após a edição da Lei Complementar nº 123/2006.

A 9ª Turma da DRJ/SPO, por meio do acórdão de nº 16-86.434, julgou parcialmente procedente a Impugnação, para exonerar os valores lançados relativos ao aproveitamento de créditos calculados sobre os serviços de carga e descarga contratados de pessoa jurídica, bem como em relação às subcontratações de serviços de transporte de pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real e pelo Lucro Presumido.

A decisão recorrida restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2013 DESPESAS COM MÃO-DE-OBRA PESSOA FÍSICA. SINDICATO.

CRÉDITO INDEVIDO.

Não geram direito a crédito do PIS e da COFINS pagamentos relativos à contratação de mão-de-obra pessoa física, por expressa vedação legal contida no art. 3º, § 2º, I da Lei nº 10.637/2, ainda que com a intermediação de Sindicato.

PEDÁGIO. INSUMO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE.

EMBARCADOR. VALE PEDÁGIO.

Gastos com pedágio não geram direito a crédito da contribuição ao PIS e à COFINS na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas, tanto pelo fato de não

ser considerado insumo, quanto pela previsão legal de que o ônus do pedágio é responsabilidade do embarcador, nos termos da Lei nº 10.209/2001.

SEGURO DE CARGAS. RCTR/C OBRIGATÓRIO. NÃO COMPROVAÇÃO DOS VALORES.

O seguro de cargas obrigatório à empresa transportadora rodoviária de cargas denominado RCTR/C, quando não devidamente comprovado, não enseja direito a crédito do PIS e da COFINS.

INSUMO. CONCEITO STJ. CONCEITO DE ESSENCIALIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Gastos com vigilância, rastreamento e escolta armada na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas possuem natureza acessória. Fogem do conceito de essencialidade definido pelo STJ e, portanto, não geram direito ao aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS.

DESPESAS SETOR ADMINISTRATIVO E COMERCIAL. INSUMO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Valores despendidos em áreas administrativa/comercial, tais como telefone, teleconsultas, manutenção de equipamento de informática, etc, não podem ser caracterizados como insumos na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas.

SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

SUBCONTRATAÇÃO. PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO LUCRO REAL OU LUCRO PRESUMIDO. CRÉDITO.

Prestadora de serviço de transporte rodoviário de cargas que subcontratar pessoa jurídica optante pelo lucro real ou pelo lucro presumido para realizar o transporte de cargas pode aproveitar créditos do PIS e da COFINS nas alíquotas do regime não-cumulativo, por consubstanciarem insumos na atividade-fim da empresa.

SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

SUBCONTRATAÇÃO. PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL.

Prestadora de serviço de transporte rodoviário de cargas que subcontratar pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional para realizar o transporte de cargas pode aproveitar créditos do PIS e da COFINS limitado a 75% das alíquotas cheias do regime não-cumulativo, por expressa previsão legal.

Art. 3º, § 19, II e § 20 das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2013 DESPESAS COM MÃO-DE-OBRA PESSOA FÍSICA. SINDICATO.

CRÉDITO INDEVIDO.

Não geram direito a crédito do PIS e da COFINS pagamentos relativos à contratação de mão-de-obra pessoa física, por expressa vedação legal contida no art. 3º, § 2º, I da Lei nº 10.637/2, ainda que com a intermediação de Sindicato.

PEDÁGIO. INSUMO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE.

EMBARCADOR. VALE PEDÁGIO.

Gastos com pedágio não geram direito a crédito da contribuição ao PIS e à COFINS na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas, tanto pelo fato de não ser considerado insumo, quanto pela previsão legal de que o ônus do pedágio é responsabilidade do embarcador, nos termos da Lei nº 10.209/2001.

SEGURO DE CARGAS. RCTR/C OBRIGATÓRIO. NÃO COMPROVAÇÃO DOS VALORES.

O seguro de cargas obrigatório à empresa transportadora rodoviária de cargas denominado RCTR/C, quando não devidamente comprovado, não enseja direito a crédito do PIS e da COFINS.

INSUMO. CONCEITO STJ. CONCEITO DE ESSENCIALIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Gastos com vigilância, rastreamento e escolta armada na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas possuem natureza acessória. Fogem do conceito de essencialidade definido pelo STJ e, portanto, não geram direito ao aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS.

DESPESAS SETOR ADMINISTRATIVO E COMERCIAL. INSUMO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Valores despendidos em áreas administrativa/comercial, tais como telefone, teleconsultas, manutenção de equipamento de informática, etc, não podem ser caracterizados como insumos na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas.

SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

SUBCONTRATAÇÃO. PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO LUCRO REAL OU LUCRO PRESUMIDO. CRÉDITO.

Prestadora de serviço de transporte rodoviário de cargas que subcontratar pessoa jurídica optante pelo lucro real ou pelo lucro presumido para realizar o transporte de cargas pode aproveitar créditos do PIS e da COFINS nas alíquotas do regime não-cumulativo, por consubstanciarem insumos na atividade-fim da empresa.

SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

SUBCONTRATAÇÃO. PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL.

Prestadora de serviço de transporte rodoviário de cargas que subcontratar pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional para realizar o transporte de cargas pode aproveitar créditos do PIS e da COFINS limitado a 75% das alíquotas cheias do regime não-cumulativo, por expressa previsão legal.

Art. 3º, § 19, II e § 20 das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Diante da exoneração do crédito em valor superior ao limite de alçada de R\$2.500.000,00, existente à época, houve Recurso de Ofício.

Devidamente intimada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, reiterando a fundamentação apresentada em sua Impugnação a respeito da necessidade de reversão das glosas mantidas pela decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora.

I) Do Recurso de Ofício

No presente caso, o Recurso de Ofício foi apresentado, em razão da exoneração pela DRJ de parte do crédito tributário lavrado.

Ocorre que, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, bem como da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, caberá Recurso de Ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), apenas quando a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Ressalta-se que, o referido limite de alçada, para fins de admissibilidade do recurso, deve ser aquele vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme disposto na Súmula CARF nº 103.

No caso dos autos, verifica-se que o valor exonerado corresponde a R\$ 523.421,26 de PIS e R\$ 2.410.910,03 de Cofins, com as respectivas multas de R\$ 392.565,87 e R\$ 1.808.182,41, montante nitidamente inferior ao limite de alçada de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), vigente no presente momento.

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício, uma vez que o valor exonerado é inferior ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17/01/2023.

II) Do Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que deve ser conhecido.

Como relatado anteriormente, a questão de mérito discutida nos presentes autos perpassa pelo creditamento de PIS e Cofins, no regime não cumulativo, permanecendo a controvérsia sobre os seguintes pontos:

- (i) despesas com contratação de mão de obra – sindicato;
- (ii) despesas com pedágio;
- (iii) despesas com seguro obrigatório de cargas;

- (iv) despesas com vigilância, rastreamento e escolta armada;
- (v) despesas com telefone, teleconsultas, manutenção do equipamento de informática, formulários e aluguel de impressoras;
- (vi) despesas com subcontratação de transporte de carga prestado por pessoa jurídica transportadora optantes pelo simples.

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens glosados, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecido no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos **critérios de essencialidade ou relevância**. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

*“Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar 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.

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

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

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem grifos no original)

(...)

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA 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 nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Feitas tais considerações, passa-se à análise de cada uma das glosas realizadas.

1. Das despesas com contratação de mão de obra – sindicato

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente que contratou serviços de carga e descarga exclusivamente de pessoas jurídicas regularmente constituídas, inclusive sindicatos dotados de personalidade jurídica, CNPJ e emissão de notas fiscais, não se podendo equiparar tais contratações a pagamento de mão de obra a pessoa física, sendo os referidos serviços insumos indispensáveis à sua atividade, o que autoriza o creditamento de PIS e COFINS em observância ao regime da não cumulatividade.

Todavia, como bem decidiu a DRJ, os valores pagos a título de serviços de carga e descarga, quando realizados com intermediação de sindicatos, configuram, na realidade, contratação de mão de obra de pessoa física na modalidade de trabalhador avulso, estando, portanto, vedado o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º, §2º, I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Nesse sentido, merece destaque o Acórdão nº 3102-003.168, de relatoria da Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, que reforça o entendimento aplicável à matéria:

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. SINDICATO. MÃO DE OBRA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

No sistema da não cumulatividade, não geram créditos passíveis de desconto da contribuição as despesas com mão-de-obra pessoa física, ainda que pagas por meio de sindicato da categoria, por força da legislação.

Na mesma linha, destaca-se o Acórdão nº 3001-002.969 de relatoria da Conselheira Francisca Elizabeth Barreto:

PAGAMENTOS REALIZADOS A SINDICATOS QUE REALIZA A INTERMEDIAÇÃO DA RELAÇÃO ENTRE OS TOMADORES DE SERVIÇOS E OS TRABALHADORES.

Analisando-se a natureza jurídica dos sindicatos, que por força legal intermediam a relação entre aqueles que necessitam da mão-de-obra e os empregados que prestam o serviço, e que, portanto, se colocam entre a empresa e os empregados

em razão de necessidades específicas, em sistemática de pagamentos definida por legislação previdenciária própria, considera-se que o valor é pago às pessoas naturais, ainda que intermediadas por uma pessoa jurídica, não gerando créditos.

Dessa forma, entendo que deve ser mantida a decisão de piso quanto a este ponto.

2. Das despesas com pedágio

Quanto a este ponto, entendeu a DRJ que as despesas com pedágio não geram direito a crédito de PIS e COFINS, por não configurarem insumos da prestação do serviço de transporte, tratando-se de pagamento pelo uso de via pública, além de serem legalmente atribuídas ao embarcador, nos termos da Lei nº 10.209/2001, cujo valor não integra o frete nem a base de cálculo das contribuições, razão pela qual manteve a glosa dos créditos.

A recorrente, por sua vez, sustenta que, no caso concreto, não há antecipação de vale-pedágio pelo embarcador na forma da Lei nº 10.209/2001, mas cobrança rateada do pedágio juntamente com o frete, na modalidade de carga fracionada, conforme regulamentação da ANTT. Assim, tais valores integram sua receita tributada e a base de cálculo das contribuições, constituindo custos essenciais à prestação do serviço, suportados diretamente pela recorrente mediante pagamento às concessionárias.

Com razão a recorrente.

Ainda que a Lei nº 10.209/2001 atribua ao embarcador a responsabilidade pelo vale-pedágio, tal regra não afasta o direito ao creditamento quando a própria transportadora suporta o ônus do pedágio e não se beneficia do regime de antecipação legal. Nessas hipóteses, especialmente no transporte de carga fracionada, o pedágio integra o valor do frete, compõe a receita tributada e constitui custo indispensável à atividade de transporte, caracterizando-se como insumo essencial.

Esse foi o entendimento adotado no Acórdão nº 3301-009.557 de relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira:

Despesas de Pedágio

Em relação ao pedágio, a Recorrente afirma que, apesar de ser beneficiada com a disciplina da Lei n. 10.209/2001, a lei do Vale-Pedágio, ela pretende se creditar dos dispêndios com pedágio nos casos em que não se vale do benefício. Explica que embora exista a previsão legal, e a obrigação de recolher o valor do pedágio tenha sido transferida aos embarcadores ou equiparados, isto é, aos clientes da recorrente, é, na realidade, a recorrente, em razão de suas relações negociais, quem, muitas vezes, acaba recolhendo os valores.

Afirma que seus clientes aceitam contratar o transporte apenas sob a condição de que a recorrente pagará os gastos com o pedágio. Daí, para manter a relação negocial e, automaticamente, o seu negócio, a recorrente vê-se obrigada a ceder e pagar o pedágio. Somente razoável, nessas condições, que os custos envolvendo o pagamento de pedágio representem crédito de PIS e COFINS. Assevera que o

pagamento dos pedágios é essencial para sua atividade, que é transporte, pois sem tal pagamento não poderá transitar por certas vias e realizar o transporte.

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

Pelo exposto, entendo que tais glosas devem ser revertidas.

3. Das despesas com seguro obrigatório de cargas

Quanto a este ponto, entendeu a DRJ que as despesas com seguro de cargas, em regra, não ensejam direito a crédito de PIS e COFINS por não se enquadrarem no conceito de insumos, reconhecendo, contudo, que o seguro obrigatório do transportador (RCTR/C) pode, em tese, ser considerado insumo à luz do critério da relevância fixado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR. Ainda assim, manteve a glosa ao concluir que a contribuinte não comprovou que os valores creditados correspondiam efetivamente a dispêndios com o referido seguro obrigatório.

A recorrente, por sua vez, sustenta que as despesas glosadas se referem, de fato, ao seguro obrigatório RCTR/C, inerente e indispensável à atividade de transporte rodoviário de cargas, cuja contratação é exigência legal, caracterizando-se como insumo relevante, além de afirmar que a documentação comprobatória foi apresentada no curso da fiscalização. A título exemplificativo, junta em seu Recurso Voluntário o seguinte documento:



Apisul Adm. e Corretora de Seguros Ltda.
Demonstrativo de Cálculo de Transportes
Referente ao mês de Novembro/2012

Pág.: 1
Data: 10/12/2012

Segurado Transportes Translova Ltda		CNPJ 89.823.918/0001-44	Apólice 2754000667214	Vigência 19/02/2012 a 19/02/2013	Corretora MATRIZ COR	Moeda Real
Seguradora Ace Seguradora S/A		Ramo RCTR-C	No. Demonst. 0000051511	Tipo 1a. Quinzena	Vencimento 20/01/2013	Fatura
DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO PRÊMIO						
Origem (UF, Nome, Código)	Destino (UF, Nome, Código)	Pais Or.	Pais Ds.	Imp. Segurada	Taxa (%)	Prêmio R\$
BA - BAHIA - 5	PR - PARANÁ - 16			39,548.88	0.14000	55.37
BA - BAHIA - 5	RS - RIO GRANDE DO SU- 21			21,113.40	0.18000	38.01
BA - BAHIA - 5	SC - SANTA CATARINA - 24			65,351.40	0.16000	104.55
BA - BAHIA - 5	SP - SÃO PAULO - 25			554,514.48	0.12000	665.39
CE - CEARÁ - 6	MG - MINAS GERAIS - 13			8,100,779.67	0.16000	12,961.54
CE - CEARÁ - 6	PR - PARANÁ - 16			3,293,541.86	0.22000	7,245.78
CE - CEARÁ - 6	RS - RIO GRANDE DO SU- 21			5,188,114.38	0.26000	13,489.19
CE - CEARÁ - 6	SC - SANTA CATARINA - 24			2,805,872.68	0.24000	6,734.02
CE - CEARÁ - 6	SP - SÃO PAULO - 25			17,183,011.49	0.20000	34,365.96
MG - MINAS GERAIS - 13	MG - MINAS GERAIS - 13			1,006,087.40	0.04000	402.46
MG - MINAS GERAIS - 13	PR - PARANÁ - 16			1,674,652.93	0.07000	1,172.33
MG - MINAS GERAIS - 13	RJ - RIO DE JANEIRO - 19			525.00	0.05000	0.26
MG - MINAS GERAIS - 13	RS - RIO GRANDE DO SU- 21			2,135,649.52	0.10000	2,135.69
MG - MINAS GERAIS - 13	SC - SANTA CATARINA - 24			1,470,723.76	0.08000	1,176.60
MG - MINAS GERAIS - 13	SP - SÃO PAULO - 25			1,060,578.73	0.05000	530.23
PR - PARANÁ - 16	ES - ESPÍRITO SANTO - 8			148,107.79	0.09000	133.33
PR - PARANÁ - 16	MG - MINAS GERAIS - 13			3,332,158.68	0.07000	2,332.68
PR - PARANÁ - 16	PR - PARANÁ - 16			8,923,181.22	0.03000	2,676.94
PR - PARANÁ - 16	RJ - RIO DE JANEIRO - 19			111,576.35	0.06000	66.99
PR - PARANÁ - 16	RS - RIO GRANDE DO SU- 21			5,959,202.22	0.06000	3,575.43
PR - PARANÁ - 16	SC - SANTA CATARINA - 24			3,861,356.58	0.04000	1,544.66
PR - PARANÁ - 16	SP - SÃO PAULO - 25			6,129,450.71	0.04000	2,451.93
RS - RIO GRANDE DO SU- 21	ES - ESPÍRITO SANTO - 8			502,773.33	0.12000	603.24
RS - RIO GRANDE DO SU- 21	MG - MINAS GERAIS - 13			11,561,989.04	0.10000	11,562.27
RS - RIO GRANDE DO SU- 21	PR - PARANÁ - 16			9,301,805.56	0.06000	5,580.83
RS - RIO GRANDE DO SU- 21	RJ - RIO DE JANEIRO - 19			3,512,848.75	0.10000	3,512.74
RS - RIO GRANDE DO SU- 21	RS - RIO GRANDE DO SU- 21			11,159,481.76	0.03000	3,348.08
RS - RIO GRANDE DO SU- 21	SC - SANTA CATARINA - 24			8,661,190.22	0.04000	3,464.41
RS - RIO GRANDE DO SU- 21	SP - SÃO PAULO - 25			29,928,955.36	0.07000	20,950.55
SC - SANTA CATARINA - 24	ES - ESPÍRITO SANTO - 8			673,133.17	0.10000	673.09
SC - SANTA CATARINA - 24	MG - MINAS GERAIS - 13			11,814,480.03	0.08000	9,451.55
SC - SANTA CATARINA - 24	PR - PARANÁ - 16			15,864,322.65	0.04000	6,346.43
SC - SANTA CATARINA - 24	RJ - RIO DE JANEIRO - 19			648,062.49	0.08000	518.38
SC - SANTA CATARINA - 24	RS - RIO GRANDE DO SU- 21			15,544,486.70	0.04000	6,218.20
SC - SANTA CATARINA - 24	SC - SANTA CATARINA - 24			16,651,796.80	0.03000	4,995.68
SC - SANTA CATARINA - 24	SP - SÃO PAULO - 25			15,774,301.45	0.05000	7,887.43
SP - SÃO PAULO - 25	ES - ESPÍRITO SANTO - 8			29,778.76	0.07000	20.89
SP - SÃO PAULO - 25	MG - MINAS GERAIS - 13			20,855,594.90	0.05000	10,427.29
SP - SÃO PAULO - 25	PR - PARANÁ - 16			37,372,982.99	0.04000	14,949.33

Assiste razão à recorrente.

Restando comprovado que os dispêndios glosados correspondem ao seguro obrigatório RCTR/C, deve ser reconhecido seu enquadramento como insumo relevante para a prestação do serviço de transporte de cargas.

Esse entendimento vem sendo adotado por este CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS

Período de apuração: 01/04/2001 a 31/07/2004

COFINS. SEGURO DE CARGAS. INSUMO.

O seguro obrigatório pago pela transportadora de cargas é considerado insumo na prestação de serviços de transporte de cargas, para fins de apuração de crédito da Cofins.

(Processo nº 10932.000017/200512, Acórdão n.º 9303003.309)

Pelo exposto, entendo que devem ser revertidas as glosas referentes aos gastos devidamente comprovados.

4. Das despesas com vigilância, rastreamento e escolta armada

Quanto a este ponto, entendeu a DRJ que as despesas com vigilância, rastreamento e escolta armada não geram direito a crédito de PIS e COFINS, por não se enquadrarem no conceito de insumos, sob o argumento de que, embora importantes para a atividade empresarial, possuem natureza acessória e não atendem aos critérios de essencialidade ou relevância definidos pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, razão pela qual manteve a glosa dos créditos correspondentes.

A recorrente, por sua vez, sustenta que tais despesas são essenciais e diretamente vinculadas à sua atividade de transporte de cargas, uma vez que a vigilância, o rastreamento e a escolta armada viabilizam a execução segura do serviço, permitem o monitoramento em tempo real da frota, o cumprimento de prazos contratuais e a mitigação de riscos inerentes ao transporte rodoviário de mercadorias, especialmente em operações de maior valor agregado.

Assiste razão à recorrente.

As despesas com vigilância, rastreamento e escolta armada apresentam relação direta e imediata com a prestação do serviço de transporte de cargas, sendo inerentes ao processo produtivo da atividade exercida, na medida em que sua ausência comprometeria a segurança da carga, a própria execução do serviço e a qualidade da prestação oferecida ao cliente. Trata-se, portanto, de insumos essenciais ou, ao menos, relevantes, nos termos dos critérios fixados pelo STJ, pois sem a atividade de transporte não haveria a contratação desses serviços.

Esse entendimento encontra respaldo na jurisprudência deste Conselho:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CREDITAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONCEITO DE INSUMO. ABRANGÊNCIA. RASTREAMENTO. ESCOLTA. SEGURO.

A expressão “insumo utilizada na prestação de serviços”, na legislação que trata da Contribuição para o PIS/Pasep (e da Cofins), se refere aos bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços (desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado) e aos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. Tal conceito abarca as despesas com rastreamento e escolta realizadas por empresas de transporte de cargas.

Recurso Especial da Procuradoria negado.

(Acórdão nº 9303-004.342, Processo nº 10580.732654/2010-56, Rel. Charles Mayer de Castro Souza)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/09/2011 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. TRANSPORTADORA. MONITORAMENTO. VIGILÂNCIA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Insumos, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, nos termos delimitados pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que integram o custo de produção e desde que não sejam passíveis de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99.

No caso das empresas de transporte terrestre de cargas, admite-se o creditamento das contribuições relativamente aos gastos incorridos com monitoramento e vigilância, que são essenciais à prestação do serviço de transporte.

Recurso Voluntário provido em parte

(Acórdão nº 3402-003.096, Processo nº 11516.723451/2013-58, Rel. Maria Aparecida Martins de Paula)

Assim, devem ser revertidas as glosas relativas às despesas com vigilância, rastreamento e escolta armada devidamente comprovadas nos autos.

5. Das despesas com telefone, teleconsultas, manutenção do equipamento de informática, formulários e aluguel de impressoras

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente que tais despesas com telefone, teleconsultas, manutenção de equipamentos de informática, formulários e aluguel de impressora seriam inerentes ao processo produtivo, notadamente por possibilitarem a comunicação com motoristas, o controle operacional e o suporte às atividades de transporte.

Sem razão a Recorrente.

Conforme corretamente entendeu a DRJ, tais despesas não geram direito a crédito de PIS e COFINS, por se tratar de gastos vinculados às áreas administrativas, comerciais ou de suporte da empresa, e não diretamente à sua atividade-fim de transporte de cargas, razão pela qual não se enquadram no conceito de insumo para fins do regime não cumulativo.

À luz dos critérios de essencialidade e relevância fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, tais dispêndios não se mostram imprescindíveis nem diretamente aplicados ou consumidos na prestação do serviço de transporte de cargas, possuindo natureza eminentemente administrativa e acessória. Trata-se de custos gerais de estrutura e apoio, comuns a diversas atividades empresariais, cuja ausência não inviabiliza a execução do serviço de transporte, ainda que possam contribuir para maior eficiência operacional.

Nesse contexto, correta a conclusão da DRJ ao manter tais glosas.

6. Das despesas com subcontratação de transporte de carga prestado por pessoa jurídica transportadora optantes pelo simples

Quanto a este ponto, entendeu a DRJ que, nas hipóteses de subcontratação de serviço de transporte de cargas prestado por pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, o creditamento de PIS e COFINS deve observar a regra especial do art. 3º, §§ 19, II, e 20, da Lei nº 10.833/2003, pela qual o crédito é apurado mediante a aplicação de 75% das alíquotas básicas. Assim, manteve a glosa parcial naquilo que excedeu esse limite.

A recorrente, em síntese, sustenta que tal limitação não subsistiria após a edição da LC nº 123/2006, invocando, ainda, o ADI RFB nº 15/2007 e soluções de consulta para afirmar a possibilidade de crédito integral, por se tratar de serviço-insumo.

Sem razão a Recorrente.

A controvérsia deve ser lida à luz da cronologia normativa:

- (i) em 2004, a Lei nº 11.051 incluiu os §§ 19 e 20 no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, estabelecendo disciplina específica para a subcontratação de transporte de cargas, prevendo, para PJ optante pelo “SIMPLES”, crédito calculado com a alíquota correspondente a 75% da alíquota do art. 2º;
- (ii) em 2006, a LC nº 123, ao dispor que optantes do Simples Nacional não transferem créditos, gerou dúvida sobre a existência do direito ao crédito pelo tomador sujeito ao regime não cumulativo;
- (iii) essa dúvida foi esclarecida pelo ADI RFB nº 15/2007, que reconheceu que pessoas jurídicas no regime não cumulativo podem descontar créditos nas aquisições de bens e serviços de optantes do Simples Nacional, desde que observadas as vedações e demais disposições da legislação aplicável; e
- (iv) a Solução de Consulta COSIT nº 297/2019 reforça essa orientação ao afirmar a possibilidade de apuração de créditos básicos (art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) sobre insumos adquiridos de optantes do Simples Nacional.

Dessa moldura resulta a conclusão sistemática: não há impedimento, pelo simples fato de a subcontratada ser optante do Simples Nacional, à existência do crédito, quando o serviço se caracterizar como insumo.

Entretanto, no recorte específico da subcontratação de transporte de carga, a legislação contém norma especial de quantificação do crédito (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, §§ 19 e 20), que não é afastada pelo ADI RFB nº 15/2007 nem pelas soluções de consulta gerais sobre creditamento com optantes do Simples. Em outras palavras, o direito ao crédito subsiste, mas sua mensuração segue a disciplina legal própria: 75% das alíquotas básicas, conforme comando expresso dos §§ 19 e 20.

Esse é o entendimento que vem sendo adotado por este Conselho, inclusive no recente Acórdão nº 3101-004.281, de Relatoria do Conselheiro Ramon Silva Cunha, em sessão realizada em 13 de novembro de 2025:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Exercício: 2014, 2015

SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTE. PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. PESSOA FÍSICA TRANSPORTADOR AUTÔNOMO.

Na atividade de prestação de serviços de transporte rodoviários de cargas, caso haja subcontratação de serviços de transporte de carga prestado por pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, poderá a pessoa jurídica subcontratante descontar crédito calculado mediante a aplicação de alíquota correspondente a 75% da alíquota convencional sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços, conforme previsto nos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Assim, bem como decidiu a DRJ, reconhece-se o direito ao crédito na subcontratação de transportadoras optantes pelo Simples Nacional, desde que caracterizado o serviço como insumo e atendidos os demais requisitos do regime não cumulativo, mantendo-se, contudo, a limitação legal de 75% para a apuração do montante.

III. Dispositivo

Diante todo o exposto, voto por (i) não conhecer do Recurso de Ofício, uma vez que o valor exonerado é inferior ao limite de alçada e (ii) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas às despesas com (i) pedágio, quando suportado diretamente pela recorrente e integrante da receita tributada; (ii) seguro obrigatório de cargas (RCTR/C); e (iii) vigilância, rastreamento e escolta armada.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, ousou dela discordar quanto à sua decisão de reverter as glosas de créditos vinculados aos serviços vigilância, rastreamento e escolta armada. Explico.

O conceito de insumo, como bem afirma a Conselheira Relatora, restou determinado no julgamento do REsp 1.221.170/PR. O voto do relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, foi fundamentado nos seguintes termos, *verbis*:

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

***ii) orientação intermediária**, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência**. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e*

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

(...)

ADITAMENTO AO VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES: Em voto proferido no presente processo, fiz registrar que:

(...)

Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido,

considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

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

Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, **pois dentro do critério da relevância (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar** (somente os trechos grifados) *"a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes"* (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Já dentro do critério da essencialidade está (somente os trechos grifados) *"a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes"* (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Por fim, no critério da pertinência está (somente os trechos grifados) *"a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes"* (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Para o somatório das três situações dei o signo de "pertinência e essencialidade", que agora a Min. Regina Helena batizou de "essencialidade e relevância", mas o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em denominarmos pela tríade "pertinência, essencialidade e relevância", a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos.

Nesse contexto, entendo que os serviços vigilância, rastreamento e escolta armada, por mais que possam conferir uma segurança adicional à atividade de transporte, não se caracterizam como “essenciais ou relevantes” para a atividade em questão, pois a aplicação do “teste de subtração” resulta na conclusão de que, ao contrário de itens como veículos, combustível, lubrificantes, serviços de manutenção de frota, dentre outros, a sua ausência não obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade.

Voto por negar provimento ao pedido para reverter as glosas de créditos vinculados aos serviços vigilância, rastreamento e escolta armada.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares