



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



**Processo nº** 13819.720226/2010-38  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3401-002.114 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de outubro de 2020  
**Assunto** PIS COFINS  
**Recorrente** ABC CARGAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares – Presidente substituto

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (vice-presidente), Joao Paulo Mendes Neto, e Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente Substituto). Ausente o conselheiro Tom Pierre Fernandes da Silva, substituído pelo conselheiro Luis Felipe de Barros Reche.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do r. acórdão n. **12-98.789** proferido pela **16ª** Turma de Julgamento da r. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro que decidiu, por maioria de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada.

Trata o presente Processo Administrativo Fiscal da análise do crédito demonstrado no PER/DCOMP com Demonstrativo de Crédito nº 03017.38922.040808.1.1.09-2205, referente a COFINS Não Cumulativa – Exportação, 2 trim 2008, transmitido em 04/08/08.

Fl. 2 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.720226/2010-38

O Despacho Decisório desse processo, decidiu pelo INDEFERIMENTO DO PEDIDO, pois do valor pedido em ressarcimento de R\$ 157.528,69, foi glosado o valor de R\$ 157.528,69, restando apenas o valor passível de ressarcimento de R\$ 0,00

Em procedimento de fiscalização sob o MPF n.º 08.1.19.00-2011-00011-6, a DRF/São Bernardo do Campo realizou verificações na apuração das Contribuições Sociais para o PIS/Pasep e para a COFINS, na ABC CARGAS LTDA, no período compreendido entre 01/10/2006 e 31/12/2009, de modo a validar a legitimidade dos créditos objeto dos seguintes 26 pedidos de ressarcimento:

Processo	Tributo	Período	PER/DCOMP	Valor em R\$
13819-720.213/2010-69	COFINS	4º trim 2006	37534.52656.010207.1.1.09-2904	132.460,22
13819-720.215/2010-58	COFINS	1º trim 2007	15808.02980.060707.1.1.09-2512	160.104,60
13819-720.218/2010-91	COFINS	2º trim 2007	12871.72829.300807.1.1.09-7588	290.168,66
13819-720.220/2010-61	COFINS	3º trim 2007	15133.07061.131107.1.1.09-3680	247.512,67
13819-720.222/2010-50	COFINS	4º trim 2007	21222.91209.280208.1.1.09-6873	210.849,01
13819-720.224/2010-49	COFINS	1º trim 2008	15368.70257.300408.1.1.09-1737	110.445,47
13819-720.226/2010-38	COFINS	2º trim 2008	03017.38922.040808.1.1.09-2205	157.528,69
13819-720.228/2010-27	COFINS	3º trim 2008	03543.47643.200209.1.1.09-8043	202.675,05
13819-720.230/2010-04	COFINS	4º trim 2008	07513.05573.110309.1.1.09-9101	324.526,75
13819-720.232/2010-95	COFINS	1º trim 2009	31351.53263.050609.1.1.09-7270	189.480,34
13819-720.234/2010-84	COFINS	2º trim 2009	17112.95241.190809.1.1.09-9546	205.140,07
13819-720.236/2010-73	COFINS	3º trim 2009	18920.59834.070110.1.1.09-6122	270.206,01
13819-720.238/2010-62	COFINS	4º trim 2009	12603.24890.280110.1.1.09-7125	191.204,54
13819-720.214/2010-11	PIS/Pasep	4º trim 2006	34220.30670.010207.1.1.08-0601	28.752,89
13819-720.216/2010-01	PIS/Pasep	1º trim 2007	38541.33984.060707.1.1.08-3640	34.778,95
13819-720.219/2010-36	PIS/Pasep	2º trim 2007	00495.48202.300807.1.1.08-5044	62.987,49
13819-720.221/2010-13	PIS/Pasep	3º trim 2007	14895.33521.131107.1.1.08-6153	53.724,89
13819-720.223/2010-02	PIS/Pasep	4º trim 2007	22530.07317.280208.1.1.08-4167	45.765,50
13819-720.225/2010-93	PIS/Pasep	1º trim 2008	04758.69611.300408.1.1.08-2280	23.972,04
13819-720.227/2010-82	PIS/Pasep	2º trim 2008	03430.29801.040808.1.1.08-1704	34.191,99

13819-720.229/2010-71	PIS/Pasep	3º trim 2008	23662.35551.200209.1.1.08-5043	43.991,11
13819-720.231/2010-41	PIS/Pasep	4º trim 2008	20346.39716.110309.1.1.08-0043	70.447,83
13819-720.233/2010-30	PIS/Pasep	1º trim 2009	19249.15884.050609.1.1.08-6955	41.132,38
13819-720.235/2010-29	PIS/Pasep	2º trim 2009	31220.12211.190809.1.1.08-7084	44.532,27
13819-720.237/2010-18	PIS/Pasep	3º trim 2009	38268.35725.070110.1.1.08-1506	58.658,03
13819-720.239/2010-15	PIS/Pasep	4º trim 2009	10889.69230.280110.1.1.08-1128	41.506,44

Nessas verificações foram constatadas irregularidades relatadas no Termo de Verificação e Constatação Fiscal que levaram às emissões dos Despachos Decisórios DRF/Gabin/n.º 099 ao 124/2013.

Ou seja, para cada pedido de ressarcimento houve um processo e um Despacho Decisório, mas para todos houve o mesmo Termo de Verificação e Constatação Fiscal.

Cada Despacho Decisório, ressalvando-se os valores cujas compensações foram reconhecidas tacitamente, deliberou a respeito do aproveitamento de crédito no(s) PER/DCOMP(s) integrante(s) de cada respectivo processo, decidindo pelo não deferimento total e homologação da(s) compensação(ões) vinculada(s) a cada pedido de ressarcimento até o limite do crédito reconhecido. Em alguns casos o crédito reconhecido foi R\$ 0,00 (zero). Cada Despacho Decisório decidiu conforme as considerações expostas no referido Termo de Verificação e de Constatação Fiscal

Fl. 3 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.720226/2010-38

Nesse Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, integrante de cada um dos 26 processos conforme tabela no início desse relatório, quanto ao litígio instaurado é relatado em síntese:

Que o interessado descreve no item 7 de seu atendimento recepcionado em 17/06/2013:

"O entendimento da fiscalizada sobre a dinâmica da **tomada de créditos** do PIS e da COFINS" relativos as operações por esta desenvolvidas **baseia-se no entendimento exarado pelo Conselho Administrativo Fiscal - CARF**, Órgão Superior de Julgamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que em diversas ocasiões manifestou-se de forma clara sobre o entendimento que deva ser dado ao **conceito de "insumos"**, fundamental para a legitimação da apropriação de créditos destes tributos". Notícia diversas ementas.

E ainda, corroborando na linha de seu raciocínio relata no item 8:

"... que as despesas realizadas, contabilizadas e apropriadas na base de cálculo do crédito destas contribuições estão de acordo com as disposições legais a respeito das **despesas necessárias à atividade da empresa**, nos termos do artigo 299 do RIR/99."

Entretanto, mesmo após os esclarecimentos apresentados pela contribuinte, permanece o entendimento da Fiscalização que na composição da base de cálculo dos créditos para as contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foram apropriadas despesas efetivas da contribuinte, mas que estão desabrigadas do contexto legal vigente.

E o contexto legal vigente entendido pelo procedimento de auditoria era a possibilidade de apropriar tais despesas para creditamento conforme o conceito de insumos definido pelas Instruções Normativas 247/02 e 404/04 e Soluções de Divergências que as seguem.

A auditoria nos exames realizados em relação às linhas 02 - Bens Utilizados como Insumos; 04 - Despesas com Energia Elétrica; 08 - Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil e 09 - Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base nos encargos de depreciação) resultou na convalidação dos valores apropriados pela contribuinte na composição dos valores informados nas fichas 06A e 16A da DACON.

Contudo, em relação às linhas 03 - Serviços Utilizados como Insumos e 13 - Outras Operações com Direito a Crédito, elaboramos novos demonstrativos, acrescentando duas colunas: "Valor da Base Convalidada" e "Valor da Base Glosada".

Como indicado pelo próprio título da coluna, demonstramos quais os valores apropriados e que foram legitimados pela Fiscalização e quais a apropriação foi considerada indevida na composição da base dos Créditos destas contribuições. Denominamos estes novos demonstrativos de "*Cotejo Lançamentos Contábeis x DACON Fichas 06A e 16A - Linha 03 - Serviços Utilizados como Insumos*" e "*idem - Linha 13 - Outras Operações com Direito a Crédito*".

As despesas apropriadas consideradas irregulares pela auditora foram: Vale Transporte; Assistência Médica; Uniformes e Material de Trabalho; Seguro de vida; Mão de

Fl. 4 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.720226/2010-38

Obra de Terceiros; Seguro de Veículos; Materiais Diversos; Seguros de Transportes; Pedágios; Despesas Aduaneiras; Despesas de Viagens; Despesas com Balsa; Materiais de Feiras e Eventos; Capatazias; Serviços de Autônomos; Serviços Pagos a PJ; Refeições; Despesas com Sinistro; Condução; Despesas com Juros; Variação Cambial; e, Tarifas e Serviços Bancários. Sendo que a conta contábil “Serviços Pagos a PJ” não foi convalidada por que os serviços detalhados nos corpos das notas fiscais examinadas se referem a: Administração Logística, Serviços de Pedágios de Caminhões, Estadias de Veículos, Pesagem de Veículos e Pulverização, razão pela qual também foram consideradas irregulares as suas apropriações.

A partir da reconstituição da base de cálculo dos créditos, forma elaboradas duas planilhas, uma para a Contribuição para o PIS e outra para a COFINS, denominadas de "*Dacon - PIS ou COFINS - Origem dos Créditos Ficha e Linha e Constatações Ex-officio*", com a finalidade de demonstrar os valores originais apropriados pela contribuinte, os valores convalidados, os valores glosados e a base de cálculo do crédito convalidada. Foram mantidas as razões proporcionais de rateio originais, vez que houve ratificação dos dados da DACON em relação à apuração dos débitos destas Contribuições.

O resumo da apuração ex-officio consta do demonstrativo: "*Resultado das Análises dos Pedidos de Ressarcimento das Contribuições*", que identifica: n.º do processo; tributo; período trimestral; n.º Per/Dcomp; Valor do Pedido; Valor Glosado; Crédito Passível de Ressarcimento; e, Propositura para o Pedido.

Por sua vez, para os períodos mensais que resultaram em saldo devedor destas Contribuições na apuração de ofício houve a constituição do crédito tributário mediante lançamento formalizado em autos de infração para o PIS e para a COFINS integrantes do processo identificado sob n.º 10932.720.099/2013-25.

Em 29/07/2013 foi dada a ciência ao sócio administrador da interessada, Sr. Danilo Guedes, CPF n.º 263.004.188-39, dos Despachos Decisórios DRF/Gabin/n.º 099 ao 124/2013 através do Termo de Ciência emitido em 26/07/2013 (que faz referência a todos esses despachos), em conjunto com já referido Termo de Verificação e Constatação Fiscal.

#### DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

O interessado se insurge contra as glosas perpetradas pelas autoridades fiscais que resultaram em não reconhecimento total dos créditos pleiteados e conseqüente não homologação total das compensações realizadas através de Manifestação de Inconformidade, na qual alega em síntese que:

Preliminarmente, declara que inexistente discussão judicial, pois entende que:

“A Declaração de Compensação relativa ao 2o. Trimestre de 2008, objeto do presente Despacho, de número 03017.38922.040808.1.1.09-2205 foi entregue no dia 04/08/2008, o que indica que houve homologação tácita dos valores compensados no dia 04/08/2013, o que torna insubsistente a exigência contida no despacho decisório ora combatido, já que o contribuinte foi intimado do Auto de Infração e Termo de Ciência das Glosas no dia 29/07/2013 - E O PRAZO FATAL PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA OCORRE DENTRO DO PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO, PORTANTO mais de 5 anos após a entrega da PER DCOMP.”(fl. 522)

Fl. 5 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.720226/2010-38

Além da atividade principal, devidamente cadastrada, de:

a) Transporte Rodoviário de Cargas, CNAE: 49.30-2-02 (compreendendo tanto a carga transportada sobre caminhões e carretas quanto o transporte dos próprios caminhões transitando por sua própria força),

Exerce as seguintes atividades secundárias, também devidamente cadastradas, de:

b) Transporte Rodoviário de Produtos Perigosos, CNAE: 49.30-2-03;

c) Transporte Rodoviário de Carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal, CNAE: 49.30-2-01;

d) Estacionamento de veículos, CNAE: 52.23-1-00;

e) Depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis, CNAE: 52.11-7-99;

f) Promoção de vendas, CNAE: 73.19-0-02;

g) Organização logística do transporte de carga, CNAE: 52.50-8-04.

A visão de todas as atividades desenvolvidas é importante para a análise da origem dos créditos de PIS e COFINS conforme a pertinência e vinculação da origem desses créditos com as atividades desenvolvidas.

**O entendimento do interessado** sobre a dinâmica da tomada de créditos do PIS e da COFINS relativos às operações por esta desenvolvida **baseia-se no** entendimento exarado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - **CARF**, órgão superior de julgamento administrativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que em diversas ocasiões manifestou-se de forma clara sobre o entendimento que deva ser dado ao conceito de "insumos", fundamental para a legitimação da apropriação de créditos destes tributos:

"Processo n.º 13851.001069/200502 Recurso n.º Voluntário Acórdão n.º 3403002.052 ~ 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária Sessão de 24 de abril de 2013 Matéria RESSARCIMENTO DE COFINS

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e "serviços" que integram o custo de produção.

"Processo n.º 10925.000913/201038 Recurso n.º 939.229 Voluntário Acórdão n.º 3803003.300 - 3ª Turma Especial Sessão de 29 de julho de 2012 Matéria PER/DCOMP

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. INSUMOS. TERMO. ALCANCE.

Fl. 6 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.720226/2010-38

São "insumos" para efeitos do art. 3º. II. da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam, processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser diretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade 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.

"00211/200672 Recurso n.º 255.483 Especial do Procurador Acórdão n.º 930301.741 - 3a Turma Sessão de 09 de novembro de 2011 Matéria PIS Ressarcimento Recorrente FAZENDA NACIONAL

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.  
ART. 3o LEI 10.637/02.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção

□ Salienta que todas as contas contábeis referenciadas nos demonstrativos complementares ao Termo de Verificação e Constatação Fiscal ora combatido indicam **custos e despesas** que são conceituadas do ponto de vista contábil como necessárias à manutenção da fonte produtora, pois são inerentes à atividade empresarial desenvolvida pela empresa fiscalizada, **necessárias, imprescindíveis e sem as quais as atividades são impossíveis de Pessoa serem prestadas da forma operacional adotada**. São aquelas previstas no artigo 299 e seus parágrafos, do RIR, a saber:

"Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1o São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1o).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

□ Passa a analisar cada glosa individualmente, refutando-as. Para cada despesa glosada explica de forma clara porque entende que considera cada despesa glosada como insumo necessário, imprescindível e essencial para a execução de sua atividade empresarial principal e de suas atividades empresariais secundárias:

a) Vale Transporte: As despesas atinentes a esta rubrica são consideradas como insumos, passíveis de creditamento da contribuição ora analisada, dada a dinâmica empresarial

Fl. 7 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.720226/2010-38

adotada, onde a necessidade da mão de obra remunerada, é imperiosa e a Recorrente por determinação legal fornece tal benefício aos seus empregados – tanto administrativos quanto os operacionais de pátio e condução de veículos. São despesas que inequivocamente conceituam-se dentre aquelas necessárias à manutenção da fonte produtora e implícitas aos serviços prestados, sem as quais a Recorrente não poderia executar a prestação de serviços objeto dos contratos com seus clientes.

b) Assistência Médica - As despesas atinentes a esta rubrica são consideradas como insumos, passíveis de creditamento da contribuição ora analisada, dada a dinâmica empresarial adotada, onde a necessidade da mão de obra remunerada, é imperiosa e a Recorrente por determinação de convenção coletiva de trabalho fornece tal benefício aos seus empregados – tanto administrativos quanto os operacionais de pátio - e condução de veículos. São despesas que inequivocamente conceituam-se dentre aquelas necessárias à manutenção da fonte produtora e implícitas aos serviços prestados, sem as quais a Recorrente não poderia executar a prestação de serviços objeto dos contratos com seus clientes.

c) Uniformes e material de trabalho - As despesas atinentes a esta rubrica são consideradas como insumos, passíveis de creditamento da contribuição ora analisada, dada a dinâmica empresarial adotada, onde a necessidade da mão de obra remunerada, é imperiosa e a Recorrente fornece tal benefício aos seus empregados – tanto administrativos quanto os operacionais de pátio e condução de veículos. São despesas que inequivocamente conceituam-se dentre aquelas necessárias à manutenção da fonte produtora e implícitas aos serviços prestados, sem as quais a Recorrente não poderia executar a prestação de serviços objeto dos contratos com seus clientes. Adicione-se que tais uniformes são utilizados por exigência de seus clientes e de mercado, tanto nas operações administrativas da empresa de atendimento à clientela, como também na entrega das mercadorias e veículos transportados, feiras e eventos e demais prestações de serviços. Fazem parte da imagem institucional da empresa, necessárias à consecução de suas atividades com a qualidade que o mercado exige.

d) Seguro de Vida – As despesas atinentes a esta rubrica são consideradas como insumos, passíveis de creditamento da contribuição ora analisada, dada a dinâmica empresarial adotada, onde a necessidade da mão de obra remunerada, é imperiosa e a Recorrente por determinação legal fornece tal benefício aos seus empregados – tanto administrativos quanto os operacionais de pátio e condução de veículos. São despesas que inequivocamente conceituam-se dentre aquelas necessárias à manutenção da fonte produtora e implícitas aos serviços prestados, sem as quais a Recorrente não poderia executar a prestação de serviços objeto dos contratos com seus clientes. Em atividade de movimentação de cargas, veículos, entregas destes aos clientes e utilização das vias de transporte de nosso País, de baixa qualidade e alto índice de acidentes, sinistros, roubos e assaltos, a manutenção desta rubrica como insumo é de mister, pois são despesas assumidas para dar tranquilidade aos seus colaboradores quanto a eventos nefastos decorrentes das condições de trânsito nacionais.

e) Mão de Obra de Terceiros – Esta rubrica compreende o valor pago aos fornecedores de partes e peças para veículos da empresa, a título de mão de obra, e como tal destacados nas Notas Fiscais emitidas por tais fornecedores. É de objetar que NÃO HOUVE GLOSA DOS VALORES ATINENTES ÀS PARTES E PEÇAS UTILIZADAS NA MANUTENÇÃO DOS VEÍCULOS DA RECORRENTE, sendo portanto no mínimo ilógica – além de questionável legalmente – a glosa de valores a este título. Hão, portanto que serem mantidos tais valores como bases para creditamento das contribuições combatidas.

f) Seguros de Veículos e Seguros de Transportes - As rubricas Seguros e Seguros de Transportes contemplam valores atinentes à obrigação legalmente estabelecida de contratação de seguros para a atividade de transporte de mercadorias, bem como de responsabilidade civil obrigatória, como se depreende das disposições do Decreto-lei número 73/66, artigo 20 letras “h”, “l” e “m”, Decreto 61.867/67 artigos 5º., 10 e 12 e Lei número 11.442/2001, artigo 13. São obrigações legais dos prestadores de serviços de transportes, sendo certo que caso tais seguros não venham a ser contratados, a prestação de serviços de transporte de cargas é impossível, como se vê dos comandos normativos mencionados. São sem dúvidas despesas necessárias para a manutenção da fonte produtora, inerentes à atividade de transporte e como tais devem ser consideradas como base para cálculo dos créditos das contribuições ora em análise.

g) Materiais Diversos – Os materiais a que se referem esta rubrica são os utilizados na operação de Remonta de Chassis e Veículos, operacionalizadas pela Recorrente, onde por necessidade logística, é efetivada a colocação de diversos chassis uns sobre os outros para que o transporte se dê de forma mais econômica. São materiais como solda, vergalhões de ferro, parafusos e porcas, madeira que compõem esta conta e que iniludivelmente consideram-se como necessários e imprescindíveis para a prestação dos serviços e manutenção da fonte produtora. Geram, portanto, créditos das contribuições em análise.

h) Pedágios – São despesas devidamente comprovadas através de documentos que não foram glosados por parte da Fiscalização, pagas a pessoas jurídicas, para que o transporte de mercadorias e veículos seja efetivado através das diversas estradas nacionais. **NÃO HÁ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE SE NÃO OCORRER O PAGAMENTO DE PEDÁGIO ÀS DIVERSAS EMPRESAS EXPLORADORAS DESTA TIPO DE SERVIÇO.** Como de fundamental existência para que a prestação dos serviços de transporte – objetivo social primeiro e maior receita da Recorrente – estas despesas certamente estão enquadradas dentre aquelas fundamentalmente necessárias para a consecução destes serviços e geradoras portanto de créditos das contribuições objeto desta discussão.

i) Despesas Aduaneiras – São despesas necessárias e sem as quais inexistente a prestação de serviço de transporte internacional de mercadorias. São atinentes nesta rubrica as despesas de Agentes de Trânsito Aduaneiro, e demais despesas atinentes aos procedimentos de desembarço aduaneiro de mercadorias em trânsito com destino ao exterior, ou do exterior providas. No escopo da prestação de serviços de transporte objeto da presente discussão, **SEM O PAGAMENTO DESTAS DESPESAS ADUANEIRAS, NÃO HÁ A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL**, o que demonstra e determina que estas despesas, pagas a pessoas jurídicas nacionais, devem ser computadas como passíveis de originar creditamento das contribuições ora em análise.

j) Despesas de viagens – São as despesas pagas a fornecedores pessoas jurídicas nacionais, relativas aos bilhetes de transporte dos motoristas da empresa quando, após a entrega dos veículos zero km., aos nossos clientes destinatários (que seguem rodando por meios próprios, como já explicitado no introito da presente defesa), estes retornam à base operacional da empresa. Necessárias tais despesas pois sem elas, a operacionalidade dos serviços prestados perderiam substância, impossibilitando o giro dos negócios da empresa por absoluta falta de mão de obra. Afinal, quem viaja para destinatários no Brasil inteiro tem de retornar ao estabelecimento matriz da empresa ( ou a alguma sua filial) para dar continuidade à prestação de tais serviços. Por isso, e por caracterizar-se sem dúvida como insumo necessário e fundamental para a manutenção da fonte produtora, é de justiça reconhecer tais créditos, ora glosados pela

Fl. 9 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.720226/2010-38

autoridade fiscalizadora. – Os valores constantes das contas 4110404 e 4110402 contemplam, no período fiscalizado, pagamentos assumidos de despesas de viagem, pedágio e combustível dos transportes efetuados através de Cooperativas, conforme se verifica dos contratos de prestação de serviços então vigentes – anexados quando da prestação de informações à Fiscalização (Anexo “E”) onde fica estipulado claramente que a ABC Cargas, empresa ora fiscalizada, assume tais encargos. É importante ressaltar neste item que a empresa fiscalizada EFETIVA SUBCONTRATAÇÃO com cooperativas e com transportadores carreteiros. Não opera a fiscalizada na condição de empresa subcontratada, como se induz das alegações da fiscalização.

Aliás, e finalizando a argumentação, veja-se que a legislação de regência do ICMS, tributo que regulamenta a documentação fiscal na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal determina em seu artigo 205 do RICMS/SP, aprovado pelo Decreto número 45.490/2000, a saber:

“Artigo 205 - Tratando-se de subcontratação de serviço de transporte, como definida no inciso II do artigo 4º, a prestação será acobertada pelo conhecimento de transporte emitido pelo transportador contratante, observado o seguinte (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio SINIEF-6/89, art. 17, § 3º, na redação do Ajuste SINIEF-14/89, cláusula primeira, VI, e § 7º, na redação do Ajuste SINIEF-15/89, cláusula primeira, III):

I - no campo "Observações" desse documento fiscal ou, sendo o caso, do Manifesto de Carga previsto no artigo 167, deverá ser anotada a expressão "Transporte Subcontratado com ..., proprietário do veículo marca ..., placa nº ..., UF .."; II - o transportador subcontratado ficará dispensado da emissão do conhecimento de transporte.”

Assim, vê-se que inexistente a possibilidade de apresentação de notas fiscais emitidas pelas empresas sub-contratadas pela ABC CARGAS, pois a legislação de regência dos serviços de transporte por ela prestados, determina a desnecessidade de emissão de tal documento por parte dos transportadores sub-contratados.

k) Despesas com Balsa – Em determinados transportes de mercadorias e veículos rodando por meios próprios, com destino a países do Norte da América do Sul (Venezuela, Peru, v.g.), tal transporte se faz por via terrestre e fluvial, sendo parte do trecho até o destino efetuado sobre balsas para transpor os rios desde Manaus até Porto Velho. Para tais trechos de transportes são contratados os serviços de balsas para o embarque das mercadorias e veículos objeto do transporte, o que denota sem dúvida que este fornecedor pessoa jurídica brasileira compõe os custos atinentes ao transporte contratado, gerando portanto iniludivelmente o direito à apropriação dos créditos dos tributos ora analisados.

l) Materiais de Feiras e Eventos - Nesta atividade, a Recorrente é encarregada por seus contratantes a transportar seus caminhões equipados com semirreboques a vários destinos no Brasil, para a participação dos mesmos em feiras e exposições que visam a promoção e demonstrações técnicas destes veículos junto aos mercados consumidores. Nesta atividade, a Recorrente assume contratualmente despesas de uniformes e material de trabalho dos motoristas condutores de tais veículos, assume os seguros de transportes, pedágios e despesas de viagens, bem como adquire os materiais necessários à prestação dos serviços na organização dos “stands” de nossos clientes nas referidas feiras e eventos, sem os quais a atividade contratual seria impossível de ser prestada. Sem qualquer dúvida, os materiais utilizados nas feiras e eventos às quais a Recorrente é contratada para fazer parte da promoção, assumindo tais despesas, fazem

Fl. 10 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13819.720226/2010-38

parte da prestação dos serviços contratados e, como insumos para tanto que são, devem ser caracterizados como propiciadores dos créditos das contribuições em exame.

m) Capatazias – A exemplo das denominadas “Despesas Aduaneiras”, já devidamente explicitadas no item “i” supra, estas despesas incluem-se

dentre aquelas necessárias e imprescindíveis à prestação de

serviço de transporte em comércio internacional, seja no transporte de cargas e veículos para fora do país, seja ainda no transporte dos mesmos para o País, remetidos do Exterior.

n) Serviços pagos a Pessoas Jurídicas – Nesta rubrica estão contidos inúmeros serviços de administração logística, estadias de veículos, pesagem de veículos e pulverização – São serviços e atividades desenvolvidas no transporte de cargas internacional, onde necessariamente os bens e veículos transportados passam por procedimentos de desembarço aduaneiro, seja na exportação quanto na importação, quando por vezes – em virtude de demora dos órgãos fiscalizadores, greves de funcionários alfandegários, etc. – os veículos devem permanecer aguardando o momento de sua fiscalização, seja dentro das instalações das repartições alfandegárias, seja ainda aguardando seu ingresso nestas mesmas instalações ou em instalações às quais pagamos para efetuar não só a guarda, como também para operacionalizar os procedimentos alfandegários (Trans Medianeira, como exemplo). Estão ainda contemplados serviços de guincho para carga e descarga de mercadorias transportadas, serviços de rastreamento de veículos da frota da empresa e zero km transportados, controle de portaria dos pátios da empresa, onde se encontram mercadorias e veículos a serem transportados ou em trânsito, prestadores de serviços especializados no apoio à administração logística – escopo também das atividades empresariais, como se vê do descritivo de seu objeto social -, prestadores de serviços de análise de risco para fins securitários e outros. Todos estes serviços, desconsiderados como propiciadores de crédito das contribuições, como manifesta-se o agente atuante, estão contidos e contemplados dentre as atividades empresariais desenvolvidas, documentalmente habilitados a propiciarem o crédito e seguramente contidos no conceito de despesas/custos atinentes à manutenção da fonte produtora, e geradores de tais créditos. A Fiscalização não se aprofundou na análise das operações da empresa de forma a compreendê-las, firmando juízo de convicção a partir de situações genéricas e não pertinentes à complexidade empresarial da ora atuada.

o) Refeições – As despesas contidas nesta rubrica referem-se exclusivamente ao fornecimento de refeições aos motoristas que estão em trânsito pelos pátios da atuada, ou ainda em viagem de entrega dos veículos zero quilômetro, transportados através de meios próprios. São, por assim dizer, o “combustível” que mantém o motorista habilitado a prosseguir viagem. São despesas assumidas pela Atuada, no contexto dos contratos de prestação de serviços que mantém, contratos estes que não foram questionados por parte da Fiscalização, e portanto hábeis para conferir os efeitos tributários desejados.

p) Despesas com Sinistro – As despesas contidas nesta rubrica referem-se aos gastos com sinistros ocorridos durante o transporte dos veículos zero quilômetro, por meios próprios onde, por determinação legal e contratual, tais veículos devem ser entregues aos destinatários sem qualquer avaria. No entanto, dado o fato inconteste de as estradas pelas quais transitam tais veículos possuírem precárias condições de conservação, em muitos casos ocorrem

Fl. 11 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.720226/2010-38

“picos” de pedras na pintura, pára-choques e vidros dos veículos, trocas de retrovisores e, grades, despesas estas não ressarcidas pelas empresas seguradoras. Por tratarem-se de verdadeiras despesas decorrentes da prestação dos serviços contratados, de forma a dar cumprimento ao contrato de prestação de serviços de transporte entabulados com os seus clientes, considera a Recorrente tais despesas como inerentes à prestação de seus serviços e portanto, geradoras do direito ao creditamento das contribuições ora analisadas.

q) Condução - Nesta rubrica estão contidas as despesas incorridas no transporte dos seus motoristas entre o local de sua residência e o estabelecimento da Recorrente para que estes assumam a direção dos veículos a serem transportados em rota internacional, passando pelo Município de São Borja – Rio Grande do Sul. Como os motoristas da empresa não conseguiriam assumir a direção destes veículos zero km se não estivessem presentes fisicamente na fronteira indicada, as despesas desta condução – inerentes claramente à prestação dos serviços objeto dos contratos da Recorrente – são consideradas como necessárias e insumos na prestação dos serviços, propiciando assim o crédito das contribuições discutidas.

r) Despesas com Juros, Variação Cambial e Tarifas e Serviços Bancários – Na mesma toada de toda a explicação dada pela Recorrente no transcurso da presente Manifestação de Inconformidade, tais despesas inserem-se em seu entender, dentre aquelas necessárias e fundamentais para a perfeita e correta prestação de seus serviços de transporte, pois tratam-se de despesas inerentes à operacionalização financeira de seus recebíveis, decorrentes dos serviços prestados.

Por fim questiona a impropriedade do método adotado pela fiscalização para a glosa dos créditos apropriados, pois o “convencimento de escrivania”, a amostragem e a simples análise da nomenclatura das contas contábeis, “glosando por tese” podem levar a conclusões erradas.

E finaliza pedindo que sejam convalidados os créditos procedendo-se ao deferimento total dos pleitos efetivados através de PER/DCOMP.

E em 03/04/2018 o presente processo é encaminhado a essa DRJ para julgamento.

A r. DRJ decidiu pela improcedência do pleito em acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

**COMPENSAÇÃO. PRAZO LEGAL. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.**

O Fisco tem o prazo de 5 anos, contados da data da transmissão da declaração de compensação, para cientificar o contribuinte de decisão quanto à sua homologação, após o qual ocorre a sua homologação tácita.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

Fl. 12 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13819.720226/2010-38

## COFINS - INSUMOS - CREDITAMENTO

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da COFINS os bens e serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo, nos termos da legislação específica, a qual, ainda que considerada ilegal pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, só pode ser afastada em sede de DRJ a partir de manifestação do Procurador Geral da Fazenda Nacional.

### Manifestação de Inconformidade Improcedente

### Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente apresenta Recurso Voluntário em que alega inicialmente a homologação tácita das compensações e reitera os fundamentos de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento, com a seguinte ressalva.

Em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

*“(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”.*

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

*“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as*

Fl. 13 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.720226/2010-38

*Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”*

A tese firmada pelo STJ restou pacificada – “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”.

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

*“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.*

*Illegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

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

*Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.”*

A Nota orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp nº 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei nº 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

*“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.*

Fl. 14 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13819.720226/2010-38

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

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

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

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

*17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.*

*É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques."*

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.

Contudo, aplicados os critérios da essencialidade e da relevância, nos termos do entendimento definitivo do STJ, o que significa aferir a imprescindibilidade do custo ou despesa ou a sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte – no caso da Recorrente, transporte rodoviário de cargas, municipal, intermunicipal, interestadual e internacional, além de indicar como atividades secundárias o Estacionamento de veículos, Depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis, Promoção de vendas e Organização logística do transporte de carga. Assim, deve-se proceder à análise dos seguintes créditos pleiteados.

### **Vale Transporte, Assistência Médica, Uniformes e material de trabalho, Seguro de Vida, Despesas de viagens, Refeições, condução**

Em relação a essas rubricas, a glosa promovida pela autoridade fiscal tem supedâneo no Parecer Normativo COSIT n. 5/2018:

Fl. 15 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13819.720226/2010-38

*...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).*

*134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).*

*135. Para além disso, observa-se que, na vigência do conceito restritivo de insumos anteriormente adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, muito se discutia sobre o enquadramento no mencionado conceito de vestimentas da mão de obra utilizada na área produtiva da pessoa jurídica que sofriam desgaste, vez que se perquiria a ocorrência de contato físico com o bem em produção. Contudo, com base nas conclusões firmadas nesta seção, mostra-se incabível essa discussão, aplicando-se a vedação de apuração aos dispêndios da pessoa jurídica com vestimenta de seus funcionários, independentemente da área em que atuem.*

*136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.*

*137. Nessesentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido. Conquanto não tenha havido ressalva no referido acórdão em relação a tais equipamentos, decorre dos critérios para definição do conceito de insumos firmados por aquela Seção e explanados acima que somente os equipamentos de proteção individual fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumo.*

Especificamente em relação à previsão de direito ao crédito apurado sobre vale refeição e vale alimentação é restrito à pessoa jurídica que desenvolve atividade de prestação de serviços de limpeza, manutenção e conservação e somente pode ser apurado em relação à mão-de-obra aplicada nestas atividades conforme prescreve a Lei 10.637 e 10.833:

Fl. 16 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13819.720226/2010-38

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

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação,, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica, que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

### **Mão de Obra de Terceiros e materiais de remonta de chassis, Seguros de Veículos e Seguros de Transportes**

O contribuinte alega em relação a estas rubricas que:

*Esta rubrica compreende o valor pago aos fornecedores de partes e peças para veículos da empresa, a título de mão de obra, e como tal destacados nas Notas Fiscais emitidas por tais fornecedores. É de objetar que NÃO HOUE GLOSA DOS VALORES ATINENTES ÀS PARTES E PEÇAS UTILIZADAS NA MANUTENÇÃO DOS VEÍCULOS DA RECORRENTE, sendo portanto no mínimo ilógica – além de questionável legalmente – a glosa de valores a este título. Hão, portanto que serem mantidos tais valores como bases para creditamento das contribuições combatidas.*

(...)

*Os materiais a que se referem esta rubrica são os utilizados na operação de Remonta de Chassis e Veículos, operacionalizadas pela Recorrente, onde por necessidade logística, é efetivada a colocação de diversos chassis uns sobre os outros para que o transporte se dê de forma mais econômica. São materiais como solda, vergalhões de ferro, parafusos e porcas, madeira que compõem esta conta e que iniludivelmente consideram-se como necessários e imprescindíveis para a prestação dos serviços e manutenção da fonte produtora. Geram, portanto, créditos das contribuições em análise.*

### **Seguros de Veículos, Seguros de Transportes, Despesas com Sinistro e pedágio**

O contribuinte alega em relação a estas rubricas que:

*As rubricas Seguros e Seguros de Transportes contemplam valores atinentes à obrigação legalmente estabelecida de contratação de seguros para a atividade de transporte de mercadorias, bem como de responsabilidade civil obrigatória, como se depreende das disposições do Decreto-lei número 73/66, artigo 20 letras “h”, “l” e “m”, Decreto 61.867/67 artigos 5º, 10 e 12 e Lei número 11.442/2001, artigo 13. São obrigações legais dos prestadores de serviços de transportes, sendo certo que caso tais seguros não venham a ser contratados, a prestação de serviços de transporte de cargas é impossível, como se vê dos comandos normativos mencionados. São sem dúvidas despesas necessárias para a manutenção da fonte produtora, inerentes à atividade de transporte e como tais devem ser consideradas como base para cálculo dos créditos das contribuições ora em análise.*

Sobre o tema, entendo que há um *distinguishing* importante a certos precedentes proferidos por este colegiado, pois, por se tratar de empresa transportadora, o seguro dos veículos e da mercadoria transportada é inerente aos riscos da atividade e, portanto, essencial à

Fl. 17 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.720226/2010-38

sua atividade, conforme, por exemplo, o entendimento esposado na Solução de Consulta COSIT n. 228/2019:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. RASTREAMENTO DE CARGAS E DE VEÍCULOS.*

*Geram direito ao desconto de crédito da não cumulatividade da Cofins, 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. VALE-PEDÁGIO OBRIGATÓRIO. TRANSPORTE DE CARGAS.*

*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 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 n.º 10.833, de 2003*

*Nesta hipótese, é vedada a exclusão da base de cálculo da contribuição apurada pela transportadora dos valores relativos à aquisição de vale-pedágio, pois não se amoldam à previsão do art. 2º da Lei n.º 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 n.º 10.209, de 2001. SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 168, DE 31 DE MAIO DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 207, DE 24 DE JUNHO DE 2019. Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Decreto-lei n.º 73, de 1966, art. 20, alínea "m", Resolução ANTT n.º 4.799, de 2015, arts. 23, X e 33, I e II, Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 2018; Lei n.º 10.209, de 2001. 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. VALE-PEDÁGIO OBRIGATÓRIO. TRANSPORTE DE CARGAS.*

*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, 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 n.º 10.637, de 2002.*

*Nesta hipótese, é vedada a exclusão da base de cálculo da contribuição apurada pela transportadora dos valores relativos à aquisição de vale-pedágio, pois não se amoldam à previsão do art. 2º da Lei n.º 10.209, de 2001. Salienta-se que nesta decisão não se realiza análise da regularidade do procedimento*

Fl. 18 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.720226/2010-38

*adotado pela consulente perante as regras relativas ao vale-pedágio de que trata a Lei n.º 10.209, de 2001.*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 168, DE 31 DE MAIO DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 207, DE 24 DE JUNHO DE 2019. Dispositivos Legais: Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, II; Decreto-lei n.º 73, de 1966, art. 20, alínea "m", Resolução ANTT n.º 4.799, de 2015, arts. 23, X e 33, I e II, Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 2018; Lei n.º 10.209, de 2001.*

Nesse sentido também a inteligência da Solução de Consulta n.º 168 de 2019:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL -COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. GASTOS COM SEGUROS E EMPLACAMENTO.*

*Geram direito ao desconto de créditos da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com seguro de cargas (RCTR-C e RCF-DC), seguro de veículos para transporte de cargas e 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; Os valores pagos a pessoas jurídicas relativos à contratação de serviços de despachantes não se conceituam como insumos para efeitos do aproveitamento de créditos da Cofins, haja vista não serem abarcados pelos critérios da relevância e essencialidade; Os valores pagos a pessoas jurídicas relativos à aquisição e alteração de placas podem ser considerados insumos para fins de aproveitamento de créditos da Cofins, dado se tratarem de gastos abarcados pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do referido item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Consulente.*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.*

### **Despesas Aduaneiras, com balsa, com capatazia serviços de administração logística, estadias de veículos, pesagem de veículos e pulverização**

A questão em análise versa sobre a essencialidade e/ou relevância de despesas aduaneiras em operações de exportação da mercadoria industrializada pela contribuinte. Observo que os serviços aduaneiros abrangem todos aqueles relacionados à efetiva entrada e saída de mercadorias do território nacional, os quais são indispensáveis para respectiva importação e exportação. Nos moldes do Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, já tratado no Item 2 deste voto, se considerarmos o “teste de subtração”, observa-se que sem tais serviços restaria impossibilitada a realização das atividades em apreço.

Sobre a matéria, destaco o posicionamento da Coordenação-Geral de Tributação, adotado através da Solução de Consulta n.º 340 – Cosit, de 28 de dezembro de 2018, conforme Ementa abaixo:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

### **ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.**

*Na exportação de mercadorias para o exterior, mesmo em momento anterior ao envio das mercadorias a recinto alfandegado, a pessoa jurídica exportadora pode apurar créditos em relação às despesas de armazenagem de produtos acabados, de produção ou fabricação próprias, contratada com pessoa jurídica domiciliada no País, desde que o ônus seja por ela suportado e que sejam atendidos os demais requisitos legais. Esse crédito poderá ser objeto de dedução do valor a recolher referente às vendas no mercado interno, de compensação com outros tributos ou de ressarcimento.*

### **Materiais de Feiras e Eventos**

A Recorrente explica:

*Nesta atividade, a Recorrente é encarregada por seus contratantes a transportar seus caminhões equipados com semirreboques a vários destinos no Brasil, para a participação dos mesmos em feiras e exposições que visam a promoção e demonstrações técnicas destes veículos junto aos mercados consumidores. Nesta atividade, a Recorrente assume contratualmente despesas de uniformes e material de trabalho dos motoristas condutores de tais veículos, assume os seguros de transportes, pedágios e despesas de viagens, bem como adquire os materiais necessários à prestação dos serviços na organização dos “stands” de nossos clientes nas referidas feiras e eventos, sem os quais a atividade contratual seria impossível de ser prestada. Sem qualquer dúvida, os materiais utilizados nas feiras e eventos às quais a Recorrente é contratada para fazer parte da promoção, assumindo tais despesas, fazem parte da prestação dos serviços contratados e, como insumos para tanto que são, devem ser caracterizados como propiciadores dos créditos das contribuições em exame.*

Sobre os gastos com *despesas de uniformes e material de trabalho dos motoristas condutores de tais veículos, assume os seguros de transportes, pedágios e despesas de viagens, é consentânea com o posicionamento acima adotado, salvo quanto à aquisição de materiais necessários à prestação dos serviços na organização dos “stands”.*

### **Despesas com Juros, Variação Cambial e Tarifas e Serviços Bancários**

A Recorrente explica:

*Na mesma toada de toda a explicação dada pela Recorrente no transcurso da presente Manifestação de Inconformidade, tais despesas inserem-se em seu entender, dentre aquelas necessárias e fundamentais para a perfeita e correta prestação de seus serviços de transporte, pois tratam-se de despesas inerentes à operacionalização financeira de seus recebíveis, decorrentes dos serviços prestados.*

Em que pese a plausibilidade das alegações quanto da contribuinte ora recorrente quanto às rubricas **Mão de Obra de Terceiros e materiais de remonta de chassis, Seguros de Veículos e Seguros de Transportes, Seguros de Veículos, Seguros de Transportes, Despesas com Sinistro e pedágio, Despesas Aduaneiras, com balsa, com capatazia serviços de administração logística, estadias de veículos, pesagem de veículos e pulverização, de materiais necessários à prestação dos serviços na organização dos “stands”**, como se pode

Fl. 20 da Resolução n.º 3401-002.114 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13819.720226/2010-38

perceber a disputa se cinge à interpretação do vocábulo “insumo” ao caso corrente, havendo pronunciamento da Administração, por meio da Coordenação do Sistema Tributário, acerca da matéria. Desta feita, para se evitar o *venire contra factum proprium*, bem como para se fixar o que da contenda persiste controverso, necessário que seja oportunizada a fala para a unidade.

Assim, uma vez que a questão que resta controversa é aquela atinente à extensão do conceito de “insumo” para fins de creditamento de PIS e Cofins não-cumulativos, tendo em vista a superveniência do julgamento, por parte do Superior Tribunal de Justiça, a respeito da matéria em caráter transubjetivo, voto por converter o presente julgamento em diligência para que a unidade preparadora da RFB se manifeste conclusivamente em relação à adequação dos itens objeto de glosa em discussão no presente processo ao tratamento dado a insumos fixado de forma vinculante no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, fundado no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, aplicável ao caso em julgamento

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco - Relator