



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16004.720235/2016-97</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3202-004.220 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 16 de junho de 2026                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | TRANSPORTADORA RÁPIDO REAL LOGÍSTICA LTDA            |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se verifica nulidade do lançamento quando os Autos de Infração são lavrados por autoridade competente, regularmente cientificados aos sujeitos passivos e instruídos com elementos suficientes à perfeita compreensão da exigência fiscal. A descrição dos fatos, a indicação dos dispositivos legais aplicáveis e a exposição dos fundamentos da responsabilização permitem o pleno conhecimento da matéria tributária controvertida, atendendo aos requisitos legais de validade do lançamento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento do direito de defesa quando é assegurado ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa, com oportunidade para apresentação de impugnação, documentos, alegações e requerimentos de prova. A mera discordância quanto aos fundamentos da autuação ou à valoração das provas pela autoridade fiscal não configura violação às garantias constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

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

Os gastos com rastreamento e monitoramento de veículos e cargas geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por configurarem insumos à luz do critério da essencialidade e relevância consagrado pelo STJ no REsp nº 1.221.170. Tais dispêndios são indispensáveis à adequada prestação dos serviços de transporte,

contribuindo para a segurança das operações, a proteção das cargas transportadas e a integridade física dos motoristas.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (1) por unanimidade, em reverter as glosas sobre os créditos sobre as despesas com (i) uniformes e equipamentos de proteção individual (EPI), (ii) materiais de embalagens e (iii) pedágio; (2) por maioria de votos, em reverter as glosas dos créditos sobre as despesas com serviços de rastreamento e com partes e peças para mesma finalidade. Vencido o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que dava provimento apenas em relação às notas fiscais de serviço de rastreamento de veículos e cargas. (3) Por maioria de votos, em reverter as glosas dos créditos sobre materiais e serviços aplicáveis sobre tacógrafos. Vencido o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunam Gassibe, que negava provimento na matéria.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes (substituto[a] integral), Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração - AI relativos aos anos-calendário de 2012 e 2013 por meio dos quais se exigem contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão da DRJ:

Trata-se de Autos de Infração - AI relativos aos anos-calendário de 2012 e 2013 por meio dos quais se exigem contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Termo de Constatação e Descrição dos Fatos Por meio do Termo de Constatação e Descrição dos Fatos de fls. 37/55 a Autoridade lançadora esclarece que: - Analisando os documentos, declarações e esclarecimentos apresentados pelo contribuinte constatou-se créditos indevidos em relação à aquisição de vários produtos e serviços, sem base legal.

Despesas de pedágio - A empresa apurou créditos, durante todos os meses dos anos-calendário de 2012 e 2013, das despesas com pedágios e registrou na EFD - Contribuições nos registros F100.

Serviços e produtos para rastreamentos - A empresa apurou créditos em aquisições de prestações de serviços de rastreamento e peças e partes utilizadas na mesma finalidade.

Serviços de telefonia - A empresa apurou créditos sobre serviços de telefonia celular, sem base legal, em alguns meses dos anos-calendário de 2012 e 2013.

Materiais de construção e afins - A empresa apurou créditos, indevidamente, sobre as aquisições de produtos utilizados/empregados na construção, como, por exemplo, cimento, tintas e tubos.

Produtos alimentícios - A empresa apurou créditos, indevidamente, nas aquisições de produtos alimentícios.

Materiais de embalagens - A empresa apurou créditos, indevidamente, sobre as aquisições de materiais para embalagens.

Materiais de escritório 4 DRJ/BHE Processo 16004.720235/2016-97 Acórdão n.º 02-91.441 Fls. 5 - A empresa apurou créditos, indevidamente, sobre as aquisições de produtos para escritórios.

Materiais de informática - A empresa apurou créditos, sem base legal, sobre as aquisições de produtos de informática.

Materiais de limpeza - A empresa apurou créditos, indevidamente, sobre as aquisições de produtos de limpeza.

Materiais permanentes - A empresa apurou créditos, indevidamente, sobre as aquisições de produto de uso permanente (estantes de aço).

Materiais de pintura - A empresa apurou créditos, indevidamente, sobre as aquisições de materiais para pinturas automotivas.

Materiais de telecomunicação - A empresa apurou créditos, indevidamente, sobre as aquisições de produtos e serviços de telecomunicação.

Materiais e serviços aplicáveis sobre tacógrafos - A empresa apurou créditos, sem base legal, sobre aquisições de produtos e serviços de tacógrafos.

Aquisições de uniformes - A empresa apurou créditos, indevidamente, sobre as aquisições de uniformes.

Aquisições de produtos e acessórios automotivos - A empresa apurou créditos sobre as aquisições de produtos e acessórios automotivos sem previsão legal, como cortinas, capas para bancos e tapetes.

Aquisições de cadeados - A empresa apurou créditos, indevidamente, sobre as aquisições de cadeados.

Aquisições de calendários - A empresa apurou créditos, indevidamente, sobre as aquisições de calendários.

5 DRJ/BHE Processo 16004.720235/2016-97 Acórdão n.º 02-91.441 Aquisições de materiais elétricos Fls. 6 - A empresa apurou créditos, indevidamente, sobre as aquisições de materiais elétricos.

Aquisições de equipamentos de proteção individual - EPI - A empresa apurou créditos, indevidamente, sobre as aquisições de equipamentos de proteção individual - EPI.

Aquisições de ferramentas - A empresa apurou créditos, sem base legal, sobre as aquisições de ferramentas e demais produtos afins.

Subcontratação de empresas transportadoras optantes pelo SIMPLES - A empresa subcontratou empresas transportadoras optantes pelo Simples Nacional e apurou crédito integral. Entretanto, com base nos §§ 19 e 20 do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a empresa poderá descontar crédito presumido correspondente a 75% das alíquotas normais aplicáveis ao PIS e à Cofins não cumulativos.

Assim, a empresa tem direito ao crédito presumido de PIS e Cofins calculado mediante a aplicação das alíquotas de 1,2375% e 5,7%, respectivamente. Porém, como se creditou integralmente de 1,65% e 7,6% foram glosadas as diferenças de créditos tomados a maior.

A empresa fiscalizada, além de apresentar EFD Contribuições zeradas em alguns meses ou não apresentar em outros, não apurava ou declarava em DCTF os valores devidos de PIS e Cofins não cumulativos. Por isso os valores devidos foram lançados de ofício, com a multa prevista do art. 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Sobre os valores declarados como devidos nas EFD Contribuições foram computadas as glosas dos créditos apurados indevidamente. Os valores de PIS e Cofins não cumulativos a lançar importaram, respectivamente, em R\$ 706.556,25 e R\$ 3.254.432,08.

Impugnação Cientificada em 22/09/2016 (quinta-feira) a Autuada apresentou, em 24/10/2016 (segunda-feira), a impugnação de fls. 92/113, aduzindo, em síntese, que:

Preliminar de nulidade do lançamento - A exigência no momento do início da ação fiscal era para a apresentação de declarações retificadoras, com a ressalva quanto a EFD de quatro períodos do ano de 2013.

A Impugnante atendeu a determinação fiscal, apresentando as DCTF retificadoras. Sobre as referidas declarações o Auditor Fiscal não mais se manifestou. - Nos AI da COFINS e do PIS a Fiscalização acusa a ocorrência da infração “insuficiência de recolhimento das contribuições”. Assim, tratando-se de débitos declarados em DCTF, bastava a sua cobrança normal, prescindindo da lavratura de autos de infração.

6 DRJ/BHE Processo 16004.720235/2016-97 Acórdão n.º 02-91.441 Fls. 7 - Diante de tais fatos é notória a nulidade do lançamento, uma vez que a exigência está formulada a partir de débitos declarados em DCTF, que poderiam ter sido exigidos através de cobrança pelos meios normais, sem a necessidade do lançamento de ofício. - Além do mais, tratando-se de débitos declarados pelo contribuinte a Fiscalização deveria ter concedido o prazo de 20 (vinte) dias para que a empresa efetuasse seu pagamento com a aplicação da multa de mora de 20% (vinte por cento), nos termos regulados pelo artigo 47 da Lei nº 9.430, de 1996. Porém, assim não procedeu a Autoridade fiscal que, descumprindo uma norma à qual deve obediência, deixou de notificar a empresa e conceder-lhe o benefício da espontaneidade. - As acusações fiscais estão amparadas em declarações retificadoras das EFD Contribuições, nas escriturações contábeis digitais, nas DIPJ e nas DCTF, mas nenhuma prova foi apresentada pela Fiscalização, isto é, nenhum desses documentos foi trazido aos autos de modo a configurar a suposta infração. - Há de ser observado o disposto no artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual é peremptório ao dispor que a prova efetiva da ocorrência da infração deve ser apresentada juntamente com o AI. Esta ausência não pode ser suprida em momento processual posterior, muito menos mediante eventual conversão em diligência do julgamento da presente impugnação. - Portanto, por todos esses motivos são nulos os lançamentos de PIS e Cofins constantes do presente processo, seja por falta de fundamentação legal, seja pela ausência de prova da infração.

Mérito Inconsistência dos AI - A Impugnante tem por objeto social o Transporte Rodoviário de Carga, exceto Produtos Perigosos e Mudanças Intermunicipais, Interestaduais e Internacionais.

Portanto, é da natureza do objeto social da empresa a atividade de transporte de cargas, a qual é efetivamente exercida. - O Auditor-fiscal entendeu pela glosa dos créditos, no que tange a não cumulatividade, porque a Receita Federal defende, tanto para o PIS como para a Cofins, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação do IPI/ICMS. - Para viabilizar o crédito na sistemática aplicada ao PIS e à Cofins importa que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma através da qual se deu esta tributação ou o quanto representou esta incidência tributária. - Independentemente do critério de tributação ao qual foi

submetido o insumo, o contribuinte terá direito a um crédito correspondente a 1,65% de PIS e 7,60 de Cofins, sobre todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, não é o valor gasto a título de tributo que interessa para a apuração do crédito sobre o insumo, ao contrário do que ocorre na apuração de créditos nos regimes aplicados ao IPI/ICMS. - Para a conformação da não cumulatividade do PIS e da Cofins o contribuinte deve ater-se ao disposto nas leis específicas, que estabelecem que a base de 7 DRJ/BHE Processo 16004.720235/2016-97 Acórdão n.º 02-91.441 Fls. 8 cálculo seja formada pelas despesas e custos de “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes (...)”. - Os bens e serviços adquiridos pela Impugnante, que foram aplicados ou consumidos no serviço de transporte de cargas nos anos calendário de 2012 e 2013, correspondem ao conceito de “insumo” previsto no inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (PIS) e inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins). Entre outros, referidos gastos compreendem os seguintes valores:

1) Gastos de pedágios identificados no montante de R\$ 4.655.502,67 para os dois anos-calendário objeto do lançamento - São gastos intimamente ligados e necessários à operação de transporte, uma vez que sem o seu pagamento a execução do serviço não se viabilizaria, porquanto os veículos estariam impedidos de transitar pelas estradas aonde existem as praças de pedágio. - A Fiscalização em momento algum analisou se a empresa procedeu ao reconhecimento da receita de pedágio obtida junto ao contratante. O procedimento de fiscalização foi realizado totalmente à distância, isto é, sem o comparecimento do Auditor Fiscal ao estabelecimento da Impugnante. - Se tivesse analisado os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas - CTRC emitidos no ano de 2012, bem como os Documentos Auxiliares do Conhecimento de Transporte Eletrônico emitidos em 2013, a Autoridade lançadora teria verificado que a receita proveniente de pedágios, neles destacadas, compôs o valor total do serviço contratado, tratando-se, pois, de receita bruta tributada pelo PIS e pela COFINS. Como prova de tais registros, a Impugnante junta à presente impugnação, a título de exemplo, cópia de alguns documentos emitidos para seus clientes. - Nesta circunstância, em que a cobrança do pedágio foi tributada pelas contribuições como parte da receita bruta, é inadmissível a reprovação dos créditos, pois assim como houve o recebimento do contratante, também houve o pagamento para as concessionárias que cobram os pedágios.

2. Prestação de serviços de rastreamento e partes e peças para a mesma finalidade, com gastos nos dois períodos no total de R\$ 696.279,09 - Devem ser admitidos os créditos relacionados aos gastos com rastreamento de veículos, que são indispensáveis à execução dos serviços, principalmente levando-se em consideração o alto valor dos veículos e também das cargas transportadas, tratando-se de serviço prestado por terceiro contratado que viabiliza a localização imediata do veículo em caso de furto ou roubo. - Sem a contratação do serviço de

rastreamento seria impossível a contratação do seguro do veículo ou, quando não, o valor do seguro se tornaria extremamente alto, inviabilizando a própria atividade de transporte de cargas. - Portanto, os gastos com serviços e produtos para rastreamentos são essenciais ao exercício da atividade, motivo pelo qual devem ser admitidos os créditos das contribuições em questão.

8 DRJ/BHE Processo 16004.720235/2016-97 Acórdão n.º 02-91.441 Fls. 9 3. Gastos com manutenção dos veículos de transporte (materiais de pinturas automotivas, materiais e serviços aplicáveis sobre tacógrafos, produtos e acessórios automotivos, aquisição de cadeados, aquisição de materiais elétricos e aquisições de ferramentas) - São insumos necessários à manutenção dos veículos utilizados no transporte de cargas, ou seja, são materiais que se desgastam em função da ação direta pelo uso dos veículos de transporte e que não devem constar do ativo imobilizado. - Portanto, são produtos e serviços que se enquadram no conceito de despesa necessária ao desenvolvimento da atividade de transporte e que, nesta condição, geram direito ao crédito do PIS e da Cofins.

4. Demais glosas efetuadas pela Fiscalização - São gastos necessários à manutenção da fonte prestadora de serviços:

gastos com telefonia, materiais de construções, materiais de embalagens, materiais de escritórios, materiais de informática, materiais de limpeza, materiais de telecomunicações, aquisições de uniformes e aquisições de equipamento de proteção individual. - Os serviços de telefonia, informática, telecomunicações e materiais de escritório são insumos utilizados na própria contratação dos serviços, na comunicação e relacionamento com os clientes, essenciais ao exercício da atividade. - O mesmo se aplica em relação aos demais gastos cujo crédito foi glosado pela Fiscalização: materiais de construções, materiais de embalagens, materiais de limpeza, aquisições de uniformes e de equipamento de proteção individual, os quais são necessários e imprescindíveis para a manutenção da fonte produtora, isto é, do serviço de transporte exercido pela Impugnante. - O valor dos insumos glosados pela Fiscalização faz parte dos custos de produção dos serviços, conforme estabelece o artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999. - Portanto, é correto afirmar que a legislação do PIS e da Cofins não cumulativos está em perfeita harmonia com o conceito de custo de produção definido no referido artigo, ao permitir a apuração e utilização de crédito sobre os valores mencionados, com exceção dos valores relativos à mão-de-obra. - A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB reconheceu o direito ao crédito das contribuições quando o veículo é diretamente utilizado no processo produtivo, vale dizer, na execução do serviço de transporte de cargas, conforme diversas soluções de consulta emitidas pelo órgão fazendário, entendimento este que encontra respaldo na interpretação dada pelo CARF sobre a não cumulatividade das contribuições do PIS/Cofins.

Pedido e da Cofins.

A impugnação foi julgada procedente em parte, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 DCTF. DOCUMENTO CONSTITUTIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE. DESCARACTERIZAÇÃO.

A DCTF constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, desde que sua apresentação ocorra antes da exclusão da espontaneidade do contribuinte.

PROVA. PLANILHAS APRESENTADAS PELO FISCO. PRESUNÇÃO RELATIVA DE VERACIDADE. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.

As planilhas apresentadas pela Fazenda Nacional, que são espelhos das declarações prestadas pelo contribuinte, possuem valor probatório e têm presunção iuris tantum de veracidade, podendo ser elidida por prova em sentido contrário a cargo do sujeito passivo, que deverá demonstrar fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos 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. O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a)

constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, 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 a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou b) por imposição legal.

RASTREAMENTO DE VEÍCULOS E CARGAS. CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE.

1 DRJ/BHE Processo 16004.720235/2016-97 Acórdão n.º 02-91.441 Fls. 2 Os serviços de comunicações utilizados no rastreamento de frotas e cargas, bem como as partes e peças usadas na mesma finalidade, são serviços/produtos usados para a segurança do patrimônio da transportadora, não constituindo elementos inseparáveis (inerentes) à execução do serviço de transporte de cargas. A falta do serviço de rastreamento não priva e nem subtrai de qualidade, quantidade ou suficiência os serviços de transporte de cargas. A ausência do serviço de rastreamento não importa na impossibilidade da prestação do serviço

de transporte de carga, tampouco obsta a atividade da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do serviço prestado.

CADEADOS, MATERIAIS ELÉTRICOS, FERRAMENTAS E TACÓGRAFOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com cadeados, materiais elétricos, ferramentas e materiais e serviços aplicáveis sobre tacógrafos não são consideradas insumos na atividade de transporte rodoviário de cargas, por ausência de previsão legal e por não serem essenciais (não dependem intrínseca e fundamentalmente deles) ou relevantes (não integram o transporte de cargas) à prestação dos serviços.

MATERIAIS DE PINTURA AUTOMOTIVA E PRODUTOS E ACESSÓRIOS AUTOMOTIVOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As despesas com materiais de pintura automotiva e produtos e acessórios automotivos geram crédito no regime não-cumulativo da Cofins, uma vez que a prestação de serviços de transporte de carga depende, intrínseca e fundamentalmente, dos referidos materiais, que constituem elementos inseparáveis da prestação dos serviços e cuja falta interfere na sua qualidade.

CUSTOS E DESPESAS COM SERVIÇOS E PRODUTOS DESVINCULADOS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de transporte de cargas não dependem, intrínseca e fundamentalmente, de serviços de telefonia, materiais de construção e afins, produtos alimentícios, materiais de embalagens, materiais de escritórios, materiais de informática, materiais de limpeza, materiais permanentes, materiais de telecomunicações, uniformes e calendários. De conseguinte, as despesas com estes serviços e produtos não dão direito a crédito no regime não-cumulativo da Cofins.

SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGA NÃO PERIGOSA.

AQUISIÇÃO DE EPI. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A utilização de EPI somente é obrigatória por imposição legal na prestação de serviço de transporte terrestre de produtos perigosos, a teor do que dispõe o item 1.1 da Norma Técnica ABNT NBR 9735. De conseguinte, as despesas com a aquisição de EPI, por empresas de transporte de carga que não transportam produtos perigosos, não geram direito ao crédito de Cofins no regime não-cumulativo.

PEDÁGIO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

2 DRJ/BHE Processo 16004.720235/2016-97 Acórdão n.º 02-91.441 Fls. 3 O pagamento de pedágio, por veículos de carga, é de responsabilidade do embarcador. As empresas transportadoras de carga, para efeito da apuração da base de cálculo da Cofins, podem excluir da receita bruta o valor recebido a título de pedágio, quando destacado em campo específico no documento comprobatório do transporte. Assim, ainda que se considere o pedágio como um

serviço prestado pela concessionária, os valores pagos a esse título, cujo custeio é legalmente atribuído ao contratante do serviço de transporte de cargas, não gera crédito para efeito de desconto no regime não-cumulativo da Cofins para o prestador do serviço de transporte rodoviário de cargas.

SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGA. SUBCONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL.

CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA.

A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado mediante a aplicação de alíquota correspondente a 75% da alíquota convencional sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMOS FUNDAMENTOS.

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

Preliminares Rejeitadas Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

Nulidade do Lançamento.

Extraí-se do Termo de Constatação e Descrição dos Fatos de fls.

37/56, que a fiscalização reconheceu que a empresa apresentou tempestivamente as Declarações de Contribuições e Tributos Federais - DL1F dos anos calendário de 2012 e 2013. Tanto que a exigência no momento do início da ação fiscal foi para apresentação de declarações retificadoras, não por falta de declarações, com a ressalva quanto a EFD de quatro períodos do ano de 2013.

Assim, a Recorrente não teve conhecimento do real motivo para a apresentação de DCTF retificadoras, uma vez que a fiscalização não acostou aos autos as DCTF originais. Por outro lado, a Recorrente atendeu a determinação fiscal apresentando as DCTF retificadoras, até porque sobre referidas declarações o Auditor Fiscal não mais se manifestou.

Portanto, contrariamente à posição da Delegacia de Julgamento, é inexorável a nulidade dos lançamentos de PIS e COFINS constante do presente processo administrativo, seja por falta de fundamentação legal seja pela ausência de prova da infração.

A ausência de motivação, ou seja, de prova, enseja a nulidade do ato de constituição pelo lançamento, devendo ser alegado pelo sujeito passivo em impugnação ou mesmo declarado de ofício pelo órgão julgador. É o que se pede.

**Inconsistência dos Autos de Infração.**

6 Como já dito na impugnação, a empresa tem por objeto social o TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGA, EXCETO PRODUTOS PERIGOSOS E MUDANÇAS, INTERMUNICIPAIS, INTERESTADUAIS E INTERNACIONAIS. Tal característica é destacada pelo próprio autor da ação fiscal no item 2 do Termo de Constatação e Descrição dos Fatos.

Portanto, é da natureza do objeto social da empresa a atividade de transporte de cargas, a qual é efetivamente exercida.

No presente caso a fiscalização efetuou a glosa de créditos da Cofins e do Pis concernentes a custos e despesas devidamente contabilizados pela empresa, que na verdade se tratam de irsumos que são direta ou indiretamente utilizados em sua atividade de prestação de serviços de transporte de cargas.

**Glosa de despesas com serviços de rastreamento e partes e peças para mesma finalidade.**

A DRJ afirma que os serviços de comunicações utilizados no rastreamento de frotas e cargas, são serviços/produtos usados para a segurança do patrimônio da transportadora, não constituindo elementos inseparáveis(inerentes) à execução do serviço de transporte de cargas. Que a falta de rastreamento não priva e nem subtrai de qualidade, quantidade ou suficiência os serviços de transporte de cargas.

Ora, como é de conhecimento geral, nos dias de hoje em razão dos altos índices de crimes relacionados a roubos de veículos e cargas, não só as transportadoras de cargas, mas também os veículos particulares, inclusive por exigência das seguradoras, são obrigados a contratarem os serviços de rastreamento, instalando os equipamentos adequados, que exigem constante manutenção.

Dizer que a falta do serviço de rastreamento não priva de qualidade ou suficiência os serviços de transporte de cargas, considerando sua extrema necessidade para o desenvolvimento normal e seguro de tais serviços, é usar de exacerbada retórica com o único objetivo de desqualificar o direito do contribuinte.

**Glosa das demais despesas, exceto pedágio.**

A decisão recorrida argumenta que os serviços de transporte de cargas não dependem, intrínseca e fundamentalmente, de serviços de telefonia, materiais de construção e afins, produtos alimentícios, materiais de embalagens, materiais de escritórios, materiais de informática, materiais de limpeza, materiais permanentes, materiais de telecomunicações, uniformes, e equipamentos de proteção individual.

Os serviços de telefonia, de informática, telecomunicações, e materiais de escritório, são insumos utilizados na própria contratação dos serviços, na comunicação e relacionamento com os clientes, são essenciais ao exercício da atividade, pois sem eles a atividade seria muito mais custosa acaso a empresa tivesse que mandar representante ao domicílio do cliente.

16 A comunicação eletrônica é o meio mais eficiente e econômico no desenvolvimento das atividades, sendo que a produção do serviço de transporte começa desde os primeiros contatos para a sua contratação até o ato da entrega final da mercadoria no domicílio do destinatário.

O mesmo se aplica com relação aos demais gastos cujo crédito foi glosado pela fiscalização, sobre materiais de construções, materiais de embalagens, materiais de limpeza, aquisições de uniformes e de equipamento de proteção individual, os quais são necessários e imprescindíveis para a manutenção da fonte produtora, isto é, do serviço de transporte exercido pela Impugnante.

#### **Glosa de despesas com pedágio.**

Sobre os gastos de pedágios identificados no item 3.1 do Termo de Constatação e Descrição dos Fatos, no montante de R\$ 4.655.502,67 para os dois anos calendário objeto do lançamento, houve a glosa de créditos de PIS/ COFINS.

No Acórdão ora contestado (fls. 161), o ilustre Relator afirma que, ainda que se considere o pedágio como um serviço prestado pela concessionária, os valores pagos a esse título, cujo custeio é legalmente atribuído ao contratante do serviço de transporte de cargas, não gera crédito para efeito de desconto nos regimes não cumulativos das contribuições do Pis e da Cofins para o prestador do serviço de transporte rodoviário de cargas.

Ora, são gastos intimamente ligados e necessários à operação de transporte, uma vez que sem o seu pagamento a execução do serviço não se viabilizaria, porquanto os veículos estariam impedidos de transitar pelas estradas aonde existem as tais praças de pedágio, em todo o Brasil.

#### **Pedido.**

Em razão do exposto, requer-se o integral provimento do presente Recurso Voluntário, para que seja reformado o v. acórdão recorrido, cancelando-se integralmente os indigitados Autos de Infração do PIS e da COFINS.

É o relatório.

### **VOTO**

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

#### **Da admissibilidade**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **Da nulidade**

A Recorrente aduz que “não teve conhecimento do real motivo para a apresentação de DCTF retificadoras, uma vez que a fiscalização não acostou aos autos as DCTF originais. Por outro lado, a Recorrente atendeu a determinação fiscal apresentando as DCTF retificadoras, até porque sobre referidas declarações o Auditor Fiscal não mais se manifestou”.

Portanto, contrariamente à posição da Delegacia de Julgamento, é inexorável a nulidade dos lançamentos de PIS e COFINS constante do presente processo administrativo, seja por falta de fundamentação legal seja pela ausência de prova da infração.

A ausência de motivação, ou seja, de prova, enseja a nulidade do ato de constituição pelo lançamento, devendo ser alegado pelo sujeito passivo em impugnação ou mesmo declarado de ofício pelo órgão julgador. É o que se pede.

O dever de fundamentação das decisões administrativas, conforme preceituam os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72 exige que o julgador exponha as razões de seu convencimento, enfrentando os pontos centrais da lide. No caso em tela, verifica-se que a decisão recorrida enfrentou a matéria, ainda que de forma contrária aos interesses da Recorrente.

É cediço que o julgador não está obrigado a responder a todos os questionamentos da parte, desde que fundamente sua decisão em razões suficientes para o deslinde da controvérsia. A discordância da Recorrente quanto à qualificação/motivação das atividades é matéria que se confunde com o mérito e nele será analisada.

Da leitura do Auto de Infração, regularmente cientificado ao Contribuinte, revela de forma clara e suficiente os fatos apurados, os fundamentos jurídicos da exigência e as razões que motivaram a lavratura do lançamento, permitindo a perfeita compreensão da acusação fiscal e o exercício efetivo do direito de defesa.

Ademais, a autoridade fiscal cita expressamente a base legal para o procedimento, a descrição dos fatos. O art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), por sua vez, fornece a definição legal de lançamento, estabelecendo como requisitos indispensáveis à sua constituição a verificação da ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do crédito a favor da Fazenda Pública.

Dessa forma, não se identifica qualquer vício formal capaz de comprometer a validade do lançamento ou ensejar a nulidade do Auto de Infração. As formalidades essenciais previstas na legislação de regência foram observadas pela autoridade fiscal, inexistindo prejuízo ao exercício do direito de defesa.

Ademais, eventual discordância quanto à interpretação da legislação, à valoração dos elementos probatórios ou às conclusões alcançadas pela fiscalização constitui matéria de mérito, cuja apreciação demanda o exame da própria exigência tributária, não se confundindo com hipótese de nulidade do lançamento.

Nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, eventuais incorreções, omissões ou irregularidades somente ensejam nulidade quando resultarem em efetivo prejuízo ao sujeito passivo ou influenciarem a solução do litígio. Ausentes tais circunstâncias, não há fundamento para o cancelamento do lançamento por vício formal.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

As questões suscitadas pela recorrente relacionadas ao mérito da autuação serão examinadas nos tópicos subsequentes deste voto, oportunidade em que serão apreciadas as alegações de fato e de direito deduzidas, com a adoção das providências cabíveis caso se constate a existência de equívocos capazes de repercutir na exigência fiscal.

Não obstante as alegações da recorrente, a preliminar de nulidade deve ser rejeitada, porque o Auto de Infração foi lavrado em observância aos requisitos formais previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, inexistindo qualquer vício subsumível às hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do mesmo diploma legal.

#### **Do mérito**

#### **Glosa de despesas com serviços de rastreamento e partes e peças para mesma finalidade.**

A recorrente reitera que devem ser admitidos os créditos relacionados aos gastos com rastreamento de veículos e cargas, que, segundo ela, são indispensáveis à execução dos serviços, principalmente levando-se em consideração o alto valor dos veículos e das cargas transportadas, tratando-se de serviço prestado por terceiro que viabiliza a localização imediata do veículo em caso de furto ou roubo.

No entanto, de acordo com a DRJ, tais serviços não dependem, intrínseca e fundamentalmente, dos serviços de rastreamento de veículos e cargas, vale dizer, não fazem parte da essência dos serviços de transporte de cargas. Em outras palavras: os serviços de comunicações utilizados no rastreamento de frotas e cargas, bem como as partes e peças usadas na mesma finalidade, são serviços/produtos usados para a segurança do patrimônio da transportadora, não constituindo elementos inseparáveis (inerentes) à execução do serviço de transporte de cargas.

Em outras palavras: os serviços de comunicações utilizados no rastreamento de frotas e cargas, bem como as partes e peças usadas na mesma finalidade, são serviços/produtos usados para a segurança do patrimônio da transportadora, não constituindo elementos inseparáveis (inerentes) à execução do serviço de

transporte de cargas. A relevância, neste caso, é afastada pela aplicação do teste de subtração, uma vez que a ausência do serviço de rastreamento não importa na impossibilidade da prestação do serviço de transporte de carga, tampouco obsta a atividade da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do serviço prestado.

Nesse cenário, descabe o creditamento, na modalidade aquisição de insumos, de gastos com rastreamento de veículos e cargas, bem como as partes e peças usadas na mesma finalidade.

Por outro lado, a recorrente reitera que “é de conhecimento geral, nos dias de hoje em razão dos altos índices de crimes relacionados a roubos de veículos e cargas, não só as transportadoras de cargas, mas também os veículos particulares, inclusive por exigência das seguradoras, são obrigados a contratarem os serviços de rastreamento, instalando os equipamentos adequados, que exigem constante manutenção”.

Dizer que a falta do serviço de rastreamento não priva de qualidade ou suficiência os serviços de transporte de cargas, considerando sua extrema necessidade para o desenvolvimento normal e seguro de tais serviços, é usar de exacerbada retórica com o único objetivo de desqualificar o direito do contribuinte.

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

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

Ventiladas breves considerações, insurgindo-se ao caso concreto, cabe trazer que os gastos com monitoramento/rastreamento de veículos e cargas, tendo em vista a atividade do sujeito passivo relacionado ao transporte, torna-se essencial e pertinente, eis que tal serviço viabiliza o envio e recebimento de sinais entre o veículo e uma central de dados, possibilitando a localização do veículo.

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

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

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

Dessa forma, a Solução de Consulta COSIT nº 168/2019 da Receita Federal permite que empresas de transporte rodoviário de cargas tomem créditos do PIS e COFINS sobre despesas essenciais com seguros e rastreamento. Isso porque os feridos gastos são considerados insumos.

Nesse cenário, cabe o creditamento, na modalidade aquisição de insumos, de gastos com rastreamento de veículos e cargas, bem como as partes e peças usadas na mesma finalidade.

**Glosa de despesas com manutenção dos veículos de transporte (materiais de pinturas automotivas, materiais e serviços aplicáveis sobre tacógrafos, produtos e acessórios automotivos, aquisição de cadeados, aquisição de materiais elétricos e aquisições de ferramentas).**

A recorrente reitera que “os gastos em destaque são insumos necessários à manutenção dos veículos utilizados no transporte de cargas, ou seja, são materiais que se desgastam em função da ação direta pelo uso dos veículos de transporte e que não constam do ativo imobilizado. Portanto, seriam produtos e serviços que se enquadrariam no conceito de despesa necessária ao desenvolvimento da atividade de transporte e que, nesta condição, gerariam direito ao crédito do PIS e da Cofins”.

No entanto, de acordo com a DRJ “o contribuinte não tem o direito à dedução de créditos de PIS e COFINS, com base nas Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, de todos os bens e serviços que constituam custos ou despesas dos serviços prestados, mas tão somente em relação às despesas taxativamente arroladas nos incisos das referidas leis e na aquisição de insumos no sentido explicitado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, pela PGFN na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e pela RFB no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018”.

Nesses termos, as despesas com materiais e serviços aplicáveis sobre tacógrafos, cadeados, materiais elétricos e ferramentas não podem ser consideradas como insumo da atividade-fim desempenhada pela Interessada, por ausência de previsão legal e por não serem essenciais (não dependem intrínseca e fundamentalmente deles) ou relevantes (não integram o transporte de cargas) à prestação dos serviços.

O mesmo não ocorre, contudo, em relação às despesas com materiais de pintura automotiva e produtos e acessórios automotivos, uma vez que a prestação de serviços de transporte de carga depende, intrínseca e fundamentalmente, dos referidos materiais, que constituem elementos inseparáveis da prestação dos serviços, cuja falta lhe subtrai a qualidade, permitindo, assim, a utilização destas despesas na apropriação de créditos no regime não cumulativo do PIS e da Cofins.

Nesse sentido, verifica-se que a DRJ restabeleceu as glosas referentes aos valores dos créditos relativos às aquisições de materiais de pinturas automotivas e de produtos e acessórios automotivos constam do Termo de Verificação Fiscal às fls. 46 e 48, respectivamente, importando nos seguintes montantes: 1) materiais de pinturas automotivas: R\$ 3.918,97 de créditos de PIS e R\$ 18.045,51 de créditos de Cofins; e 2) produtos e acessórios automotivos: R\$ 429,96 de créditos de PIS e R\$ 1.979,62 de créditos de Cofins.

No entanto, a recorrente reitera que:

Quanto a esses itens, a Delegacia de Julgamento de Belo Horizonte cancelou as glosas relativas às despesas com materiais de pinturas automotivas (R\$ 3.918,97 de créditos de PIS e R\$ 18.045,51 de créditos de Cofins – fl. 46) e produtos e acessórios automotivos (R\$ 429,96 de créditos de PIS e R\$ 1.979,62 de créditos de Cofins – fl. 48).

No entanto, sobre os demais itens negou o aproveitamento dos créditos. Ou seja, sobre as despesas com materiais e serviços aplicáveis sobre tacógrafos, aquisição de cadeados, materiais elétricos e ferramentas, alegando que não podem ser considerados como insumo da atividade-fim, por falta de previsão legal e por não serem essenciais (não dependem intrínseca e fundamentalmente deles) ou relevantes (não integram o transporte de cargas) à prestação de serviços.

Aqui, da mesma forma, a DRJ deixa de observar o decidido no REsp nº 1.221.170/PR, que definiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, levando-se em consideração a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Dessa forma, de acordo com o entendimento da DRJ, as despesas com materiais e serviços aplicáveis sobre tacógrafos, cadeados, materiais elétricos e ferramentas não podem ser consideradas como insumo da atividade-fim desempenhada pela recorrente, por ausência de previsão legal e por não serem essenciais (não dependem intrínseca e fundamentalmente deles) ou relevantes (não integram o transporte de cargas) à prestação dos serviços.

Os valores dos créditos relativos às aquisições de materiais de pinturas automotivas e de produtos e acessórios automotivos constam do Termo de Verificação Fiscal às fls. 46 e 48, respectivamente, importando nos seguintes montantes: 1) materiais de pinturas automotivas: R\$ 3.918,97 de créditos de PIS e R\$ 18.045,51 de créditos de Cofins; e 2) produtos e acessórios automotivos: R\$ 429,96 de créditos de PIS e R\$ 1.979,62 de créditos de Cofins. Nessa situação, entendo que as glosas referentes a estes valores devem ser restabelecidas.

O mesmo não ocorre, contudo, em relação às despesas com materiais de pintura automotiva e produtos e acessórios automotivos, uma vez que a prestação de serviços de transporte de carga depende, intrínseca e fundamentalmente, dos

referidos materiais, que constituem elementos inseparáveis da prestação dos serviços, cuja falta lhe subtrai a qualidade, permitindo, assim, a utilização destas despesas na apropriação de créditos no regime não cumulativo do PIS e da Cofins.

Por outro lado, verifica-se que as glosas dos créditos relativos aos materiais e serviços aplicados em tacógrafos devem ser revertidas, uma vez que tais despesas se enquadram no conceito de insumo. Isso porque, sendo a recorrente uma empresa transportadora, esses materiais e serviços são essenciais e relevantes para o exercício de sua atividade econômica.

#### **Glosa das demais despesas, exceto pedágio**

A recorrente reitera que todas as demais glosas referem-se a gastos necessários à manutenção da fonte prestadora de serviços e que representam custos de produção dos serviços, e por isso mesmo deveriam permitir a apuração de créditos no regime não cumulativo do PIS e da Cofins.

A decisão recorrida argumenta que os serviços de transporte de cargas não dependem, intrínseca e fundamentalmente, de serviços de telefonia, materiais de construção e afins, produtos alimentícios, materiais de embalagens, materiais de escritórios, materiais de informática, materiais de limpeza, materiais permanentes, materiais de telecomunicações, uniformes, e equipamentos de proteção individual.

Os serviços de telefonia, de informática, telecomunicações, e materiais de escritório, são insumos utilizados na própria contratação dos serviços, na comunicação e relacionamento com os clientes, são essenciais ao exercício da atividade, pois sem eles a atividade seria muito mais custosa acaso a empresa tivesse que mandar representante ao domicílio do cliente.

A comunicação eletrônica é o meio mais eficiente e econômico no desenvolvimento das atividades, sendo que a produção do serviço de transporte começa desde os primeiros contatos para a sua contratação até o ato da entrega final da mercadoria no domicílio do destinatário.

O mesmo se aplica com relação aos demais gastos cujo crédito foi glosado pela fiscalização, sobre materiais de construções, materiais de embalagens, materiais de limpezas, aquisições de uniformes e de equipamento de proteção individual, os quais são necessários e imprescindíveis para a manutenção da fonte produtora, isto é, do serviço de transporte exercido pela Impugnante.

No entanto, de acordo com a DRJ “os serviços de transporte de cargas não dependem, intrínseca e fundamentalmente, de serviços de telefonia, materiais de construção e afins, produtos alimentícios, materiais de embalagens, materiais de escritórios, materiais de informática, materiais de limpeza, materiais permanentes, materiais de telecomunicações, uniformes, calendários e equipamentos de proteção individual – EPI”.

No caso dos autos, conforme já afirmado, a Contribuinte é pessoa jurídica que desenvolve a atividade econômica principal de prestação de serviços de transportes. Importa ter

em perspectiva referida atividade econômica desenvolvida pela recorrente, pois ao se adotar o critério da pertinência, relevância e essencialidade para a definição do conceito de insumos, tais parâmetros devem ser analisados frente ao serviço prestado pelo Sujeito Passivo em referência. Nesse sentido, devem ser afastadas as glosas relativas aos dispêndios com uniformes e equipamentos de proteção e segurança - EPI.

No que se refere aos uniformes e aos equipamentos de proteção individual (EPI), verifica-se que ambos se destinam à mitigação dos riscos inerentes ao ambiente de trabalho e à preservação da saúde e da segurança dos trabalhadores. Ademais, sua utilização decorre de exigências impostas pela legislação trabalhista e pelas normas de saúde e segurança do trabalho, cuja inobservância sujeita a empresa à aplicação de sanções e até mesmo à interrupção de suas atividades. Nessas circunstâncias, tais dispêndios revelam-se essenciais ao desenvolvimento da atividade de transporte de cargas, razão pela qual devem ser reconhecidos como insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Assim, deve ser reconhecido o direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo, exclusivamente em relação aos dispêndios com uniformes e equipamentos de proteção individual (EPI), bem como materiais de embalagens, por se revelarem essenciais ao desenvolvimento da atividade de transporte de cargas.

Por outro lado, quanto aos demais dispêndios glosados, não se verifica o atendimento aos critérios de essencialidade e relevância delineados pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170. Com efeito, a prestação dos serviços de transporte de cargas não depende, de forma intrínseca e fundamental, da aquisição de serviços de telefonia, materiais de construção, produtos alimentícios, materiais de escritório, materiais de informática, materiais de limpeza, materiais permanentes, materiais de telecomunicações e calendários, os quais se inserem no âmbito das despesas gerais de funcionamento da empresa, não se qualificando como insumos para fins de creditamento das contribuições.

#### **Glosa de despesas com pedágio**

A recorrente reitera que tais gastos são necessários à operação de transporte, uma vez que sem o seu pagamento a execução do serviço não se viabilizaria, porquanto os veículos estariam impedidos de transitar pelas estradas aonde existem as tais praças de pedágio, em todo o Brasil.

Sobre os gastos de pedágios identificados no item 3.1 do Termo de Constatação e Descrição dos Fatos, no montante de R\$ 4.655.502,67 para os dois anos calendário objeto do lançamento, houve a glosa de créditos de PIS/ COFINS.

No Acórdão ora contestado (fls. 161), o ilustre Relator afirma que, ainda que se considere o pedágio como um serviço prestado pela concessionária, os valores pagos a esse título, cujo custeio é legalmente atribuído ao contratante do serviço de transporte de cargas, não gera crédito para efeito de desconto nos regimes não cumulativos das contribuições do Pis e da Cofins para o prestador do serviço de transporte rodoviário de cargas.

Ora, são gastos intimamente ligados e necessários à operação de transporte, uma vez que sem o seu pagamento a execução do serviço não se viabilizaria, porquanto os veículos estariam impedidos de transitar pelas estradas aonde existem as tais praças de pedágio, em todo o Brasil.

No presente caso, a recorrente, que tem por objeto social a prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, sustenta fazer jus ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo, relativamente aos valores despendidos com pedágios, por considerá-los essenciais à execução de sua atividade-fim.

Por outro lado, de acordo com entendimento da DRJ, o gasto com a utilização de vias públicas não foi elencado em nenhum dos incisos do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, a ensejar a apuração de crédito para desconto no regime não cumulativo das contribuições para o PIS e da Cofins. É certo que a legislação permite a dedução de créditos de “bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços”, inclusive citando os combustíveis e lubrificantes (Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, art. 3º, II).

A Interessada alega que a Fiscalização, em momento algum, analisou se a empresa procedeu ao reconhecimento da receita de pedágio obtida junto ao contratante e afirma que tal receita compôs o valor total do serviço contratado, sendo, portanto, tributada pelo PIS e pela Cofins. Nesta circunstância, seria inadmissível a glosa dos créditos relativos ao pedágio, pois assim como houve o recebimento do contratante também houve o pagamento para as concessionárias que cobram os pedágios.

Anoto, no entanto, que embora o valor do pedágio (vale-pedágio) seja repassado pelo embarcador ao transportador de carga, este repasse não constitui base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por expressa determinação legal.

Nesse cenário, ainda que se considere o pedágio como um serviço prestado pela concessionária, os valores pagos a esse título, cujo custeio é legalmente atribuído ao contratante do serviço de transporte de cargas, não gera crédito para efeito de desconto nos regimes não cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para o prestador do serviço de transporte rodoviário de cargas.

Nesse panorama, descabe o creditamento, na modalidade aquisição de insumos, de gastos com pedágio pela utilização de vias públicas.

Conforme esclarecido pela Contribuinte, verifica-se que a receita proveniente de pedágios, neles destacadas, compôs o Valor Total do Serviço contratado, portanto, a receita bruta tributada pelo PIS e pela COFINS.

Nesta circunstância, em que a cobrança do pedágio foi tributada pelas contribuições como parte da receita bruta, é inadmissível a reprovação dos créditos, pois, assim como houve o recebimento do contratante também houve o pagamento para as concessionárias que cobram os pedágios.

Desse modo, o custo com pedágios foi utilizado diretamente na prestação do serviço de transporte, haja vista ser indispensável para a formação do serviço contratado e, mais ainda, está intimamente relacionado ao objeto social da empresa. Sem o pagamento do pedágio não há como realizar o serviço de transporte de cargas.

Isso porque as despesas com pedágio estão diretamente relacionadas à atividade econômica principal da contribuinte, qual seja, a prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas. Aplicando-se o denominado “teste da subtração”, verifica-se que a supressão desses dispêndios comprometeria, no mínimo, a qualidade e a regularidade da prestação do serviço, podendo, inclusive, inviabilizar sua execução em determinadas rotas, razão pela qual devem ser reconhecidos como essenciais à atividade.

Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 228/2019 também estabeleceu que as empresas de transporte rodoviário de cargas podem apurar o crédito dessas Contribuições sobre os dispêndios com pedágio obrigatório suportados pela própria transportadora.

De igual modo, a decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, que julgou o Acórdão nº 3301-010.58623, mais tarde referendado pela 3ª Turma da CSRF, chegou à conclusão de que as despesas. O voto da relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro considerou os insumos da atividade para além dos componentes físicos do serviço de transporte, estendendo a interpretação de essencialidade para os serviços administrativos. Em sua exposição, relatou:

Considerando a descrição da prestação de serviço, entendo que os seguintes itens são inerentes a atividade, por isso essenciais e relevantes: serviço de despachante; serviço de recarga de extintor; serviço de balanceamento de roda e serviço de alinhamento.

[...] No tocante aos **pedágios**; seguros RCF DC; seguros RCT AC e seguros RCT RC, configurada a natureza de insumo, pois são essenciais para a atividade de transporte e custeados pela Recorrente. Inclusive, os seguros são de contratação obrigatória, nos termos do art. 20 do Decreto-Lei nº 73/1966 e art. 1, 2 e 10 do Decreto nº 61.867/1967

Na CSRF, a decisão da Turma Ordinária sobre esse julgado foi reforçada pelo Conselheiro Alexandre Freitas Costa, não reconhecendo o Recurso Especial da Fazenda Nacional e mantendo a reversão da glosa sobre as despesas elencadas, já que a decisão do acórdão se deu sob égide do posicionamento do STJ sobre os critérios de essencialidade e relevância<sup>1</sup>.

Dessa forma, no que se refere aos gastos com pedágios, entendo que há relação de pertinência e essencialidade com a atividade desempenhada pela recorrente, de modo que tais

<sup>1</sup>Processo nº 10314.723325/2017-31. Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Braspress Transportes Urgentes Ltda. Relator: Conselheiro Alexandre Freitas Costa. Brasília, DF, 15 de agosto de 2024).

dispêndios se qualificam como insumos aptos a gerar direito ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para:

(1) reverter as glosas sobre os créditos sobre as despesas com (i) uniformes e equipamentos de proteção individual (EPI), (ii) materiais de embalagens e (iii) pedágio;

(2) reverter as glosas dos créditos sobre as despesas com serviços de rastreamento e com partes e peças para mesma finalidade.

(3) reverter as glosas dos créditos sobre materiais e serviços aplicáveis sobre tacógrafos.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**