



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720044/2015-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-009.336 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2020
Recorrente EXPRESSO JUNDIAI LOGISTICA E TRANSPORTE LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

PEDÁGIO. SEGUROS. SERVIÇOS DE RASTREAMENTO. SERVIÇOS DE SEGURANÇA E ESCOLTA. SERVIÇO DE AVALIAÇÃO DE RISCO PARA SEGUROS.

Os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, a seguros de qualquer espécie, a pedágio, a serviços de segurança e escolta, a serviços de avaliação de risco para seguro geram créditos de PIS/Pasep e de Cofins nas empresas prestadoras de serviço de transporte rodoviário de cargas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas sobre o pedágio, seguro de carga, avaliação de risco para seguro, rastreamento, monitoramento, vigilância, segurança e escolta, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de processo administrativo no qual discute-se a natureza jurídica de serviços utilizados na indústria de transportes.

Por retratar com precisão os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o relatório lavrado pela DRJ (e-fls. 671 e seguintes) quando de sua análise do caso.

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os seguintes autos de infração:

- de fls. 335/344, em que são exigidos R\$ 3.349.428,65 de Cofins não cumulativa, além de multa de ofício 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição decorrente de desconto indevido de créditos da não cumulatividade, relativamente aos períodos de apuração de 01/2011 a 12/2013; e
- de fls. 324/334, em que são exigidos R\$ 727.327,69 de PIS/Pasep não cumulativo, além de multa de ofício de 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição decorrente de desconto indevido de créditos da não cumulatividade, relativamente aos períodos de apuração de 01/2011 a 12/2013.

Consoante o Termo de Verificação Fiscal (fls. 51/58), a autoridade *a quo* informa que a contribuinte tem por atividade econômica a logística e o transporte rodoviário de mercadorias.

Na sequência, discorre sobre os créditos da não cumulatividade previstos na legislação de regência (arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003). Esclarece que o legislador listou de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar créditos e os atrelou à determinada atividade, de modo que a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado do PIS/Cofins a pagar, dependendo da situação concreta de sua aplicação na respectiva atividade econômica.

Aduz que não é todo bem ou serviço que pode ser enquadrado na categoria de insumos. Diz que insumos são apenas aqueles bens ou serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, sejam efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade econômica do sujeito passivo.

No que tange à atividade econômica realizada pela manifestante, explica que a legislação definiu que, além dos bens e serviços adquiridos e consumidos diretamente na prestação dos serviços de logística e transporte de mercadorias, geram direito a crédito das contribuições os dispêndios com combustíveis e lubrificantes, energia elétrica consumida em seus estabelecimentos, aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, bem como encargos de depreciação sobre os imóveis, equipamentos e veículos.

Relata que, em análise das contas contábeis “202103 – PIS a Recolher” e “202104 – Cofins a Recolher”, constatou que a contribuinte descontou créditos de PIS e Cofins sobre despesas com serviços de avaliação de risco para seguro, rastreamento e monitoramento de veículos, vigilância, segurança, escoltas, seguros de cargas, pedágio, telefonia, limpeza predial, mão-de-obra temporária, em desacordo com os arts. 3ºs das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/ 2003 e com o art. 15, § 3º da Lei nº 10.865/2004, tendo em vista que tais dispêndios não se enquadram no conceito de insumos.

Explica que, a partir dessas considerações, elaborou o “Demonstrativo de Glosas de Créditos do PIS/Cofins”, anexo ao Termo de Verificação Fiscal.

Informa que os valores de PIS e Cofins que deixaram de ser apurados e recolhidos, em razão do desconto indevido de créditos, foram lançados nos Autos de Infração.

Cientificada em 18/03/2015, a interessada apresentou impugnação em 10/04/2015, alegando, em síntese, o seguinte.

Inicialmente, diz que os créditos glosados se referem a insumos da prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas. Aduz que para se constatar que dada despesa é insumo ou não é preciso conhecer a sua atividade. Reclama que a verificação de documentos por amostragem e a análise da escrituração fiscal não são suficientes para que a autoridade fiscal possa avaliar se determinada despesa se refere ou não a um insumo.

Argumenta que essa classificação é feita no exercício de sua atividade empresarial que não é conhecida pelo Auditor Fiscal. Sustenta que os créditos de PIS/Cofins foram escriturados corretamente, baseados em documentos hábeis e que nenhum deles foi contestado pelo fisco.

Alega que cabe ao fisco provar a irregularidade, conforme previsto nos arts. 923 e 924 do Decreto 3.000/99. Assevera ser impossível essa classificação por amostragem de documentos.

Afirma que a fiscalização não investigou a situação concreta da aplicação de cada bem ou serviço na sua atividade econômica, o que demonstra a improcedência dos Autos de Infração.

Relata que a autoridade fiscal fundamentou sua decisão em Soluções de Consulta que devem ser desconsideradas, já que elas só produzem efeitos para quem as formulou, pelo fato de terem sido formuladas por contribuintes que exercem outras atividades econômicas, ainda que parecidas, e porque existem respostas a outras consultas em sentido contrário às que foram transcritas pela autoridade fiscal.

Afirma, outrossim, com base em decisões que traz aos autos, que o CARF tem julgado repetidamente processos administrativos de forma a não aceitar a restrição aos créditos materializada neste processo.

Informa que exerce atividades de transporte rodoviário de cargas, de armazém geral e de operador logístico do transporte rodoviário de cargas. Aduz que para prestar serviços com qualidade e segurança, arca com muitos custos que, quando configuram insumos na prestação de serviços, são lançados a crédito de PIS/Cofins, desde que cumpridos os demais requisitos previstos na legislação desses tributos.

Na sequência, trata especificamente de cada item da glosa fiscal.

1 – PEDÁGIO

A impugnante aduz que o pedágio é o insumo de mais fácil identificação dentre os que foram desconsiderados na autuação, pois é impossível exercer a atividade de transporte rodoviário de cargas sem o seu pagamento. Diz que sem o custo do pedágio a carga não chega ao destino, ou seja, a atividade de transporte não é realizada.

Afirma que a Solução de Consulta nº 44, de 12/06/2013, da Disit da 5ª Região Fiscal, transcrita pela autoridade fiscal, consta que o pedágio não seria um serviço prestado, mas o pagamento pelo uso de uma via pública. Aduz, porém, que no item 9 do TVF, a autoridade fiscal relacionou os serviços sobre os quais entendeu não haver direito ao crédito e, entre eles, mencionou expressamente o pedágio, admitindo que se trata de serviço.

Reclama que a glosa ocorreu porque o Fiscal entendeu, equivocadamente, que o pedágio não se enquadra no conceito de insumos, porque tem reflexo somente indireto na sua atividade-fim. Alega que o reflexo é, por razões óbvias, direto na sua atividade econômica.

Diz que o pedágio é um pagamento pela prestação de um serviço, o que é confirmado pela legislação do ISS. Explica que a Lei Complementar nº 116, de 2003, define claramente que a cobrança de pedágio é feita pela prestação de um ou mais serviços.

Anexa aos autos o contrato de concessão da Rodovia Nova Dutra (BR- 116), para provar que o pagamento de pedágio é efetivamente a retribuição por uma prestação de serviços. Transcreve diversas disposições do contrato para demonstrar a caracterização do serviço retribuído mediante pagamento de pedágio.

Quanto ao vale-pedágio, aduz que está correto o entendimento exposto na Solução de Consulta nº 44, transcrita no Termo de Verificação Fiscal, no sentido de que o pedágio pago nos moldes da Lei nº 10.209/2001 não proporciona direito a crédito pelo transportador, uma vez que esse dispêndio não é arcado pela empresa transportadora.

Explica que arca efetivamente com o pagamento de pedágio, conforme foi constatado pelos lançamentos contábeis verificados pela fiscalização e que não está submetida aos termos da Lei nº 10.209/2001, porque realiza transporte de cargas fracionadas. Relata que o transporte fracionado é aquele em que mercadorias de vários remetentes são transportadas no mesmo veículo, modalidade na qual ela própria paga o pedágio, que é cobrado do cliente no preço do frete, além de ser informado em destaque no conhecimento de transporte eletrônico.

Aduz que, integrado ao valor do frete, o montante cobrado dos clientes a título de pedágio compõe o seu faturamento e é tributado normalmente pelo PIS/Cofins, razão pela qual o pedágio pago lhe proporciona os respectivos créditos.

Relata que a Solução de Consulta nº 145, de 03 de setembro de 2003, indica solução contrária àquela transcrita no TVF. Reforça que tal consulta prevê que o valor do pedágio gera direito ao crédito do PIS e da Cofins não cumulativos, desde que pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país.

2 - SEGUROS DE CARGAS, AVALIAÇÃO DE RISCO PARA SEGURO, RASTREAMENTO E MONITORAMENTO DE VEÍCULOS, VIGILÂNCIA, SEGURANÇA E ESCOLTAS

A fiscalizada esclarece que o direito ao crédito desses insumos são defendidos em conjunto por terem a mesma origem, a mesma natureza e a mesma razão de serem contratados. Aduz que tais serviços são consumidos diretamente na atividade de transporte rodoviário de cargas, são obrigatórios e fundamentais para a atividade de transporte rodoviário de cargas, sendo insumos da atividade que realiza.

Discorre sobre a obrigatoriedade da contratação de seguros para o transporte rodoviário de cargas e relaciona as disposições legais que impõem o seguro como condição para o exercício de transporte rodoviário de cargas.

Explica que o seguro é questão de garantia da manutenção da própria atividade, sem o qual os sinistros podem provocar a inviabilidade da atividade e a insolvência das empresas transportadoras.

Relata que, para a contratação de seguros, as empresas seguradoras exigem os serviços de avaliação de risco, rastreamento, escolta, monitoramento, etc, devido à grande quantidade de roubo de cargas que existe no Brasil.

Entende, em consequência, que os seguros das mercadorias transportadas são insumos e são aplicados diretamente na atividade do transporte rodoviário de cargas, uma vez que não pode transportar nenhuma mercadoria que não esteja segurada e, para que esteja segurada, precisa atender a todas as exigências das companhias seguradoras.

Alega que os demais insumos (avaliação de risco, rastreamento, monitoramento, vigilância, segurança e escolta) são decorrentes da contratação de seguro para as mercadorias transportadas, constituindo-se em condições impostas pela seguradora para a contratação do seguro, conforme documentos que anexa, especialmente contratos que demonstram as condições gerais do seguro.

3 - TELEFONIA

A impugnante informa que os lançamentos de crédito de PIS/Cofins relacionados à telefonia celular se referem à chips da empresa TIM, que são utilizados em equipamentos de rastreamento de veículos. Diz que, *"embora o rastreamento seja exigência das companhias seguradoras, como já demonstrado, a recorrente deixará de apresentar defesa quanto a este item devido ao seu valor ser pequeno se considerado o total das autuações e pelo fato das faturas emitidas pela empresa TIM não descreverem o serviço de rastreamento"*, razão pela qual *"fará o pagamento dos débitos de PIS e COFINS relacionados à telefonia celular indicados nos Autos de Infração"*.

4 - LIMPEZA PREDIAL

A contribuinte informa que também fará o pagamento dos débitos indicados nos Autos de Infração a título de limpeza predial, em função do *"baixo valor envolvido e a escassez de detalhes na respectiva documentação"*.

5 - MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA

A autuada explica que foram glosados créditos de PIS/Cofins relativos a serviços (insumos) que a fiscalização classificou equivocadamente como de contratação de mão-de-obra temporária.

Alega que, conforme cópias em anexo, as notas fiscais emitidas pela empresa NR Administração de Negócios e Recursos Humanos Ltda. se referem ao serviço de consulta ao banco de dados do sistema Telerisco, exigido pelas seguradoras, conforme já explicou em tópico próprio.

Esclarece que as notas fiscais das empresas WCA e Direta Serviços em Recursos Humanos Ltda. (em anexo) se referem à contratação de mão-de-obra de movimentação e logística, ou seja, mão-de-obra aplicada diretamente na atividade operacional.

6 - ALUGUÉIS PAGOS A PESSOAS FÍSICAS

A empresa reclama que a fiscalização relacionou alguns pagamentos de aluguéis que não concederiam direito ao crédito de PIS/Cofins, por terem sido supostamente pagos a pessoas físicas. Aduz, todavia, que os créditos glosados estão relacionados a lançamentos feitos em 23/08/2011, 27/09/2011, 21/10/2011, 14/11/2011, 19/12/2011, 17/01/2012, 27/02/2012 e 30/03/2012, com a indicação da empresa Adbaze Assessoria.

Relata que os pagamentos foram feitos à empresa Faulhaber Engenharia Ltda. (CNPJ 33.416.967/0001-08), pelo aluguel do imóvel localizado na rua do Alho, nº 910, no Rio de Janeiro, onde mantinha estabelecimento, inscrito no CNPJ sob o nº 50.935.436/0003-02, filial que foi encerrada em 2012.

Anexa cópia do contrato de locação do imóvel mencionado. Diz que a cláusula 25ª indica que o locador era representado pela sua procuradora Adbaze Assessoria e Administração Ltda. (CNPJ 32.263.139/0001-14), que inclusive recebia os aluguéis em seu nome, conforme cláusula 6ª.

Entende que, assim, demonstra o crédito pleiteado e que a glosa realizada apresenta fundamentação equivocada.

7 - ELABORAÇÃO DE EDITAIS DE ASSEMBLEIAS

A fiscalizada alega que três glosas de créditos de PIS/Cofins foram indevidamente realizadas a título de "Elaboração de edital de assembleia". Afirma que a autoridade fiscal deduziu se tratar de despesa relativa a custo com elaboração de editais de assembleia, porém não há nenhum elemento nos autos que permita se chegar a essa conclusão.

Diz que a documentação relacionada a essas glosas demonstra o erro da autoridade fiscal na classificação dessas despesas.

Anexa cópia das notas fiscais glosadas (nº 2645, de 05/12/2011, nº 2847, de 31/10/2012 e nº 2861, de 06/11/2012), emitidas pela empresa Edital Agenciamento de Transporte Ltda, CNPJ 03.763.739/0001-43, que lhe prestou serviços de transporte.

Reclama que, por não haver nenhuma menção ao item "elaboração de edital de assembleia" nos Autos de Infração, a glosa a esse título deve ser rejeitada.

8 - ASSESSORIA

A impugnante alega que, a título de assessoria, a fiscalização glosou créditos relativos a três notas fiscais emitida pela empresa "NR Administração de Negócios e Recursos Humanos Ltda", CNPJ 05.972.359/0001-44 (notas fiscais nº 116288, de 01/02/2011, nº 111318, de 03/01/2011 e nº 120758, de 01/03/2011, anexadas aos autos).

Esclarece que a fiscalização não analisou documento algum, mas apenas classificou essas despesas como de assessoria devido à denominação social do fornecedor.

Informa que as três notas fiscais se referem a serviços de consulta ao banco de dados "Telerisco", já explicado nas alegações feitas em relação aos seguros. Diz que várias outras notas fiscais desse fornecedor foram classificadas como de mão-de-obra temporária, mas também se referem a serviços de consulta ao "Telerisco".

Requer os respectivos créditos, pois tais serviços se enquadram como insumos de sua atividade empresarial.

9 - PEDIDOS

Requer que se anule ou julgue improcedente o presente lançamento.

É o relatório.

Da análise realizada pela DRJ sobre o caso foram exaradas as seguintes ementas abaixo transcritas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

PEDÁGIO. SEGUROS. SERVIÇOS DE RASTREAMENTO. SERVIÇOS DE SEGURANÇA E ESCOLTA. SERVIÇO DE AVALIAÇÃO DE RISCO PARA SEGUROS.

Não geram créditos de PIS/Pasep e de Cofins, os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, a seguros de qualquer espécie, a pedágio, a serviços de segurança e escolta, a serviços de avaliação de risco para seguro, uma vez que esses itens não configuram serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas.

ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE.

Comprovado o erro de fato na glosa de créditos calculados sobre notas fiscais que indicam que os serviços prestados são de transporte e não de elaboração de edital de assembleia, revertem-se as glosas realizadas sob essa fundamentação.

Irresignada, a Contribuinte apresentou recurso voluntário por meio do qual submeteu a matéria à apreciação deste Colegiado.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual dele conheço.

2. Mérito

O processo decorre de Auto de Infração lavrado em razão da fiscalização haver entendido que a Recorrente apropriava-se de créditos que, no seu entendimento, eram indevidos.

A Recorrente, dedicada ao transporte de cargas, apropriou-se de créditos sobre os serviços adiante expostos, e que serão tratados individualmente, embora antes de adentrar neles é necessário delimitar o conceito de insumo em conformidade com a novel jurisprudência do STJ e do CARF.

2.1. Conceito de insumo

Acerca do conceito de insumo, principalmente no âmbito deste colegiado, adoto e transcrevo o voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no processo 13656.721092/2015-97.

"Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei nº 10.833/2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

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)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, que defendeu, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E,

NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLÉÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

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

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de

artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

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

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

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

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade 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.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

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

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

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

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a

definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

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

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o

transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI nº 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

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

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliadora lastreada no IRPJ, como sendo todos os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.

Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva, seja por imposição legal.

A partir das considerações acima, afasto a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos das contribuições. Assim, despesas operacionais, como as administrativas e de vendas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR."

Estabelecidas estas premissas e estabelecido o que vem a ser essencialidade e relevância, é de se iniciar a análise dos pontos controvertidos.

2.2. Pedágio

A Recorrente, na condição de transportadora, pleiteia direito a crédito sobre os valores por ela pagos a título de pedágio.

Em 23 de janeiro de 2020 a Câmara Superior de Recursos Fiscais teve a oportunidade de analisar um caso em que uma empresa agropecuária pleiteava créditos sobre pedágios, reconhecendo que os gastos com pedágio não geram a direito de creditamento, negando-lhe e proferindo a seguinte ementa (**9303010.073**)

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.

Na sistemática da apuração não cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Assim, os gastos incorridos com lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, e câmaras, vinculados à prestação de serviços de transporte de cargas próprias e de terceiros geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada. O mesmo não ocorre com os valores de pedágio, fora do ciclo produtivo.

Todavia o presente caso é distinto e trata-se de pessoa jurídica que tem como atividade o transporte rodoviário de cargas e que está submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a Solução de Consulta nº 207 – Cosit 24 de junho de 2019 reconhece que os gastos com vale-pedágio suportados pela própria transportadora podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, verbis.

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

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

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

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

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

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

Desta feita, entendo que os gastos com vale-pedágio suportados pela própria transportadora podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito

2.3. Seguros de Cargas, avaliação de risco para seguro, rastreamento e monitoramento de veículos, vigilância segurança e escolta.

A Recorrente pretende aproveitar-se de crédito relativo ao pagamento de **seguro de carga** bem como **avaliação de risco para seguro**.

Seu entendimento encontra-se em consonância com a inteligência da Câmara superior de Recursos Fiscais para quem o seguro de cargas obrigatório é considerado insumo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

COFINS. SEGURO DE CARGAS. INSUMO.

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

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

Efetivamente, partindo-se da premissa de que para serem considerados insumos as despesas devem ser submetidas ao crivo da relevância e essencialidade, o seguro contratado pela transportadora de cargas subsume-se a este conceito, razão pela qual adoto e transcrevo o voto

proferido pelo Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas quando da prolação do referido acórdão 9303003.309)

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas

Discordo do nobre relator no caso em tela. O seguro contratado por transportadora de cargas se enquadra perfeitamente no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003:

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

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

Uma das atividades mais difíceis para quem lida com as normas da Cofins é a determinação exata do que seja considerado insumo, quais os limites normativos.

Ocorre que seguro obrigatório de cargas é um típico insumo utilizado na prestação de serviços. Esse é exatamente o fato típico descrito na norma e enquadrado no fato ora praticado.

Assim não há como deixar de aplicar o referido artigo 3º Lei 10.833/2003 e considerar o seguro de cargas como um serviço utilizado como insumo na prestação de serviços.

Ademais o seguro é contratado para esse fim específico e se exaure com o final da prestação do serviço, argumento usado apenas para reforçar a condição de insumo do seguro obrigatório de cargas.

Com fundamento em tal inteligência, entendo que deve ser revertida a glosa sobre o referido seguro, bem como a avaliação de risco.

A Recorrente pretende aproveitar-se de crédito relativo a **rastreamento, monitoramento, vigilância, segurança e escolta** ligados à atividade de transporte rodoviário.

Esta questão também já foi decidida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em 5 de outubro no processo n. 10580.732654/201056, resultando na prolação do Acórdão n. 9303004.342, tendo como relator o Ilustríssimo Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza

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

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

Recurso Especial da Procuradoria negado.

Pela precisão com que foi lavrado o referido voto, adoto e transcrevo para que passe a integrar o presente acórdão.

Mas, antes de adentrar no mérito do litígio, há de se fazer um esclarecimento: a contribuinte é pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas.

Nesse contexto, é que se deve perquirir se os serviços de rastreamento e escolta são, ou não, necessários à atividade que desenvolve, considerado o entendimento consolidado no CARF, no sentido que o conceito de insumo é mais abrangente que o conferido pela legislação do IPI, mas muito mais restritivo que o conceito empregado pela legislação do IRPJ, a abarcar todos os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e para a obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, conforme comprova a seguinte ementa de acórdão prolatado por esta mesma CSRF:

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE

CRÉDITOS. As leis instituidoras da sistemática não cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição. (Acórdão nº 9303003.478, de 25/02/2016).

E, no caso, parece-nos, sem sombra de dúvida, que os serviços de escoltas e rastreamentos são necessários, sim, à execução da atividade pela contribuinte.

É intuitivo, ausentes tais serviços, acreditamos que, o mais das vezes, sequer o serviço de transporte de cargas seria contratado, uma vez que assim estaria desprovido de garantias mínimas para a sua execução.

Não se pode olvidar, o setor da economia a que se dedica a contribuinte é um dos que mais tem sofrido com a situação de insegurança pública por que passa o país.

Desconsiderar esse fato, amplamente divulgado na mídia, é desconectar-se da realidade.

Ante o exposto, conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Com fulcro em tais fundamentos, voto no sentido de reverter as glosas sobre rastreamento, monitoramento, vigilância, segurança e escolta ligados à atividade de transporte rodoviário

2.4. Aluguéis

A Recorrente alega que faz jus a créditos decorrentes de aluguéis prediais de imóvel onde possuía estabelecimento.

Todavia, os referidos créditos foram glosados em razão da ausência de demonstração de que teriam sido destinados a aluguel, eis que não há, nos autos, qualquer prova

da prorrogação do contrato e que teria sido encerrado antes do período compreendido entre 08/2011 a 03/2012.

Nesse tópico, a interessada explica que os créditos glosados estão relacionados a créditos calculados em 23/08/2011, 27/09/2011, 21/10/2011, 14/11/2011, 19/12/2011, 17/01/2012, 27/02/2012 e 30/03/2012, de pagamentos de alugueis feitos à empresa Faulhaber Engenharia Ltda. (CNPJ 33.416.967/0001-08), relativo a imóvel localizado na Rua do Alho, nº 910, no Rio de Janeiro, onde a contribuinte mantinha estabelecimento inscrito no CNPJ sob o nº 50.935.436/0003-02, filial que foi encerrada em 2012. Diz que anexou o contrato de locação do imóvel mencionado e que a empresa Adbaze Assessoria e Administração Ltda (CNPJ 32.263.139/0001-14), recebia os aluguéis em seu nome, conforme cláusula 6ª. Relata que o contrato é de 26/02/1999, que foi prorrogado até o encerramento da filial em 2012, Alega que a fundamentação da fiscalização está equivocada, pois não houve pagamento de aluguel à pessoa física.

Com efeito, as argumentações da interessada, *a priori*, indicariam o direito aos respectivos créditos. Todavia, não é possível se aceitar o contrato de locação como prova dos créditos para o período fiscalizado. Afinal, o contrato foi feito em 1999 e teve como prazo de duração o período de 36 meses, se encerrando em 28/02/2002, conforme item D do contrato anexado aos autos. Ademais, não existe nos autos do processo nenhum termo de prorrogação da locação em análise. Em síntese, para o período fiscalizado, o contrato não é capaz de provar o direito pleiteado, razão pela qual, por falta de provas, mantém-se as glosas realizadas.

A questão jurídica consiste em saber se é possível a este colegiado admitir que a continuidade do pagamento dos alugueis é prova da sua prorrogação, quando o referido contrato prevê expressamente a prorrogação automática do contrato (cláusula 24.a. – e-fls. 590)

Tratando-se de pretensão sobre créditos, é ônus do contribuinte trazer aos autos elementos que permitam à administração pública. No caso concreto, a simples alegação de que o contrato foi prorrogado tacitamente não é suficiente para comprovar a sua continuidade e gerar direito ao crédito pleiteado. Para provar a continuidade do contrato a Recorrente poderia ter trazido aos autos, por exemplo, documentos que comprovassem a continuidade do pagamento (e consequente recebimento) dos aluguéis, como os recibos e sua contabilização, e ainda provas que permaneceu no imóvel, o que enrobaria o seu argumento.

Sem outros elementos de prova é de se negar provimento a este capítulo recursal.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre o pedágio, seguro de carga, avaliação de risco para seguro, rastreamento, monitoramento, vigilância, segurança e escolta.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad.

Fl. 21 do Acórdão n.º 3302-009.336 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720044/2015-69