



Solução de Consulta nº 228 - Cosit

Data 27 de junho de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.
RASTREAMENTO DE CARGAS E DE VEÍCULOS.**

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

VALE-PEDÁGIO OBRIGATÓRIO. TRANSPORTE DE CARGAS.

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

Nesta hipótese, é vedada a exclusão da base de cálculo da contribuição apurada pela transportadora dos valores relativos à aquisição de vale-pedágio, pois não se amoldam à previsão do art. 2º da Lei 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 168, DE 31 DE MAIO DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 207, DE 24 DE JUNHO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Decreto-lei nº 73, de 1966, art. 20, alínea “m”, Resolução ANTT nº 4.799, de 2015, arts. 23, X e 33, I e II, Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018; Lei nº 10.209, de 2001.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

RASTREAMENTO DE CARGAS E DE VEÍCULOS.

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

VALE-PEDÁGIO OBRIGATÓRIO. TRANSPORTE DE CARGAS.

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

Nesta hipótese, é vedada a exclusão da base de cálculo da contribuição apurada pela transportadora dos valores relativos à aquisição de vale-pedágio, pois não se amoldam à previsão do art. 2º da Lei 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 168, DE 31 DE MAIO DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 207, DE 24 DE JUNHO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Decreto-lei nº 73, de 1966, art. 20, alínea “m”, Resolução ANTT nº 4.799, de 2015, arts. 23, X e 33, I e II, Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018; Lei nº 10.209, de 2001.

Relatório

Trata-se de consulta a respeito da interpretação da legislação tributária federal, formulada por pessoa jurídica, sob o rito disciplinado pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

2. A consulente relata que atua no ramo de prestação de serviços de transportes de cargas em geral em todo o país. E que, *“para realização das suas atividades fim de transporte de cargas e apuração da receita respectiva, arca com vários custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, que acabam por compor o valor final do frete - receita - fornecida aos seus clientes.”*
3. Prossegue destacando que dentre essas despesas, os custos com combustíveis, manutenção de veículos, seguros de carga, **serviços de rastreamento**, **tarifas de pedágio** e outras são imprescindíveis.
4. A fim de corroborar sua tese de que as despesas com serviços de rastreamento e tarifas de pedágio são necessárias e indispensáveis, cita o art. 20, h, do Decreto-Lei nº 73, de 1966; art. 10 do Decreto nº 61.867, de 1997; e artigos 23, X, e 33 da Resolução ANTT 4.799, de 2015, os quais obrigam o transportador ou dono da carga *“a realizar um SEGURO DE TRANSPORTE em garantia à responsabilidade civil decorrente de perdas ou danos sobrevinda à carga que lhe tenha sido confiada para transporte”*.
5. Argumenta que para a *“contratação do SEGURO OBRIGATÓRIO da carga transportada, é necessária a contratação de serviço de monitoramento do veículo e da carga, de forma que este custo necessariamente acaba por compor o valor final do frete contratado - e da receita dele decorrente -, sendo, portanto, insumo necessário para a prestação do serviço de transporte”*.
6. Quanto às despesas com tarifas de pedágio, alega que *“estas são indispensáveis para realização do serviço de transporte de cargas, quando são utilizadas rodovias administradas por concessionárias autorizadas pelo Poder Público nos termos do Artigo 20, inciso II da Constituição, art. 1º do Decreto-lei nº 791/69 e demais normas jurídicas específicas aplicáveis à espécie, pelo que, necessariamente irão compor o valor total do frete contratado, e de consequência, também irá compor a base de cálculo do PIS e COFINS”*.
7. Diante disso, infere que *“é indiscutível que as despesas acima citadas tratam-se de INSUMOS PARA REALIZAÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE, de forma que devem assim ser consideradas para eleito de aplicação do crédito de que trata o art. 3º, II da Lei 10.637/2002”*.
8. Com base no exposto e com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, formula os seguintes questionamentos:
- 8.1. *“Se pode haver aproveitamento de crédito sobre as despesas com o **serviço de rastreamento por satélite** para apuração da PIS e COFINS, para a atividade de transporte de cargas?”*
- 8.2. *“Se pode haver aproveitamento de crédito sobre as **despesas com as tarifas de pedágio** para apuração da PIS e COFINS, para a atividade de transporte de cargas?”*

Fundamentos

9. Preliminarmente, assinale-se que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), é o instrumento de que se utiliza o sujeito passivo para dirimir dúvidas no que concerne à interpretação da legislação tributária, subordinando-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, regulamentados pela IN RFB nº 1.396, de 2013.

10. A consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar a realidade dos fatos.

11. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida. Passa-se para a análise do mérito.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM RASTREAMENTO POR SATÉLITE DE CARGAS E DE VEÍCULOS

12. Parte da dúvida apresentada pela consulente diz respeito à possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade de aquisição de insumos para a prestação de serviço de transporte de cargas, sobre as despesas com contratação de serviços de rastreamento por satélite de cargas e de veículos.

13. Acerca desse assunto, foi a exarada a Solução de Consulta Cosit nº 168, de 31 de maio de 2019, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de junho de 2019, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>), que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

13.1. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes (grifos do original):

Solução de Consulta Cosit nº 168, de 2019

Fundamentos

[...]

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

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

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)

(...)

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)

(...)

§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014);

(...)

8. Essas disposições se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 2002.

9. No que tange ao seguro de cargas, cumpre transcrever a legislação referente ao tema:

Decreto-lei nº 73, de 1966

Art. 20. Sem prejuízo do disposto em leis especiais, são **obrigatórios os seguros de:**

[...]

m) responsabilidade civil dos transportadores terrestres, marítimos, fluviais e lacustres, por danos à carga transportada. (Incluída pela Lei nº 8.374, de 1991)

Decreto nº 61.867, de 1967

CAPÍTULO IV

Do seguro obrigatório de responsabilidade civil dos transportadores em geral

Art. 10. As pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado que se incumbirem do transporte de carga, são obrigadas a contratar seguro de responsabilidade civil em garantia das perdas e danos

sobrevindos à carga que lhes tenha sido confiada para transporte,
contra conhecimento ou nota de embarque.

[...]

[...]

10. Com base nessas informações, observa-se que a Consulente é obrigada, por força de disposições normativas vigentes, a realizar suas operações de transporte terrestre de cargas com a correspondente contratação do seguro de responsabilidade civil (Seguro de Responsabilidade Civil do Transportador Rodoviário - RCTR-C).

11. Já o seguro contra perdas e danos (Responsabilidade Civil Facultativa do Transportador Rodoviário por Desaparecimento de Carga - RCF-DC), facultativo, também de responsabilidade da transportadora, objetiva cobrir o desaparecimento da carga por roubo ou furto. [...].

12. Quanto ao enquadramento dos referidos seguros de cargas (RCTR-C e RCF-DC) como insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, atenta-se que com o advento do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1221170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a E. Corte deu entendimento próprio ao conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

13. O acórdão ora citado foi ementado conforme se observa a seguir (grifos não constantes no original):

“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. ”

14. Nessa seara, torna-se importante transcrever o voto da Ministra Regina Helena Costa, a qual fixou a tese que foi acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento (grifo nosso):

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte

(...)

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

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

15. Dessa forma, depreende-se dos excertos citados que a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que *“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”*.

16. Trazendo a análise para o caso concreto esposado pela Consultante, registra-se que, acerca do tema e da definição dos conceitos trazidos pelo STJ, foi exarado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de Dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de Dezembro de 2018, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 7º, III da Portaria RFB nº 2217, de 19 de dezembro de 2014, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

16.1. Os trechos do mencionado Parecer Normativo relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

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

Fundamentos

ANÁLISE GERAL DO CONCEITO DEFINIDO NO JULGAMENTO DO RESP
1221170/PR

5. Para a perfeita identificação do conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é necessária análise cuidadosa da demanda em discussão, dos votos proferidos pelos Ministros e do acórdão proferido.

6. Nos autos do Resp 1221170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens:

“ 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)” (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão)

(...)

8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativa aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;

b) **não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: “gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”.**

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da

produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor: (...)” (fls. 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

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

Por sua vez, **a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da 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.” (fls. 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

(...)

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

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

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela esposada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

(...)

23. Ademais, observa-se que **talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja**

o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que **o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos**, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

(...)

II. ALGUMAS APLICAÇÕES ESPECÍFICAS DO CONCEITO DEFINIDO NO RESP 1.221.170/PR

[...]

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, consequentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.

52. Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas

vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação⁴; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação⁵, etc.

54. Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

[...]

[grifos nossos]

17. Dessa forma, observa-se que, pelo critério da essencialidade definido pelo STJ, nas palavras da eminente Ministra Regina Helena Costa, o conceito de insumos “(...) 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 (...)”. 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (...)seja por imposição legal (...)”.

18. Pelo exposto, resta claro que a relação do bem adquirido com a atividade finalística da pessoa jurídica é fundamental para configurar sua subsunção ao conceito de insumo gerador de crédito das contribuições em voga.

19. Diante disso, depreende-se que os gastos incorridos pela Consulente com pagamentos a pessoas jurídicas com seguro de cargas (RCTR-C e RCF-DC) são essenciais e relevantes à sua atividade, estando abrangidos pelo conceito de insumo acima descrito, podendo descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

20. Nessa direção, o seguro de veículos para transporte de cargas e o seguro com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento) objetivam a proteção de frotas e cargas da transportadora, de sorte que são abarcados pelos critérios da relevância e da essencialidade, pois embora não indispensáveis ao serviço efetuado em si, integram o seu processo de prestação de serviços pelas singularidades da cadeia do transporte rodoviário de cargas e sua falta priva a qualidade da referida prestação de serviço, dado que, caso a consulente não contrate tais serviços de segurança, seus clientes, em diversas ocasiões, optariam pela não contratação dos serviços prestados pela consulente.

21. Em resumo, tem-se que os custos incorridos com pagamentos a pessoas jurídicas com seguro de cargas (RCTR-C e RCF-DC), seguro de veículos para transporte de cargas, bem como com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento) estão abarcados pelo conceito de insumos para fins de aplicação do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. [...].

[...]

14. Dessa forma, tem-se que os custos incorridos com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento) estão abarcados pelo conceito de insumos para fins de aplicação do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITO SOBRE AS DESPESAS COM AS TARIFAS DE PEDÁGIO

15. A consulente cita genericamente em sua petição gastos com pedágio. A fim de elucidar a questão apresentada, oportuno registrar que a Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001, instituiu o vale-pedágio obrigatório sobre o transporte rodoviário de carga. Assim, subentende-se que o pagamento da tarifa de pedágio que a peticionante relata seja através desta modalidade.

16. Sobre esse assunto, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 207, de 24 de junho de 2019, publicada no DOU de 26 de junho de 2019, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/> >), que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

16.1. Os trechos da mencionada Solução de Consulta pertinentes para elucidação do presente feito estão transcritos abaixo (grifos do original):

Solução de Consulta Cosit nº 207, de 2019

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. VALE-PEDÁGIO OBRIGATÓRIO. TRANSPORTE DE CARGAS. INCIDÊNCIA. CRÉDITOS.

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

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

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

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

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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 Contribuição para o PIS/Pasep, 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 10.637, de 2002.

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 10.637, de 2002, arts. 1º e 3º; Decreto nº 4.524, de 2002, art. 34, Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

Relatório

[...]

Fundamentos

[...]

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

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

Solução de Consulta Cosit nº 583, de 2017

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

VALE-PEDÁGIO. BASE DE CÁLCULO.

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

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

Para efeitos de não incidência da Cofins, as empresas transportadoras devem destacar o valor do vale-pedágio obrigatório, recebido antecipadamente, em campo

específico no documento comprobatório do transporte; além de manter em boa guarda, à disposição desta Secretaria, os comprovantes dos pedágios.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

VALE-PEDÁGIO. BASE DE CÁLCULO.

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

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

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

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

[...]

Fundamentos

[...]

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

Lei nº 10.209, de 2001:

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

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

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

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

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

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

Art. 2º O valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.

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

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

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

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

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

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

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

(Grifo nosso)

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

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

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

12.07. Há, no entanto, duas situações em que vale-pedágio não é antecipado. A primeira é no caso de transporte fracionado de que trata o § 5º do art. 3º da Lei nº 10.209, de 2001. A segunda, Regime Especial de Vale-Pedágio

Obrigatório, está prevista nos artigos 27 a 33, da Resolução da Agência Nacional de Transporte Terrestre (ANTT), nº 673, de 04 de agosto de 2004 (D.O.U de 20.08.2004). Todavia, importante mencionar que, mesmo nestes casos, o contratante continua com a obrigação de arcar com os custos relativos ao Vale-Pedágio, por meio de ressarcimento, conforme previsto nos mesmos dispositivos que trataram da dispensa da antecipação.

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

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

“Art.2º O valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.”

12.10 Embora o Vale-Pedágio seja repassado ao transportador de carga gratuitamente (sem nenhum ônus ao mesmo), essa “transmissão” não constitui base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por expressa determinação legal. Assim, não se considera o vale-pedágio recebido, para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como receita operacional, ou seja, embora o transportador receba um bem passível de ser classificado como um ativo (enquanto não utilizado), a contrapartida pelo recebimento desse ativo não se caracteriza como uma receita, e sim uma obrigação (passivo) para com o contratante do serviço.

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

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

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

Resolução ANTT nº 2885, de 2008:

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

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

(...)

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

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

[...]

15 Do exposto até aqui, cabe destacar:

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

15.2 [...];

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

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

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

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

17 Esclareça-se ainda, que as receitas oriundas de ressarcimento ou de qualquer outra forma de reembolso de despesas com pedágio que não seguirem as regras do vale-pedágio de que trata a Lei nº 10.209, de 2001, do art. 34 do Decreto nº 4.524, de 2002, e do art. 35 da IN

SRF nº 247, de 2003, não são beneficiadas pela previsão de exclusão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

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

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

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

17. Pelo exposto até o momento, verifica-se que o contratante do serviço de transporte (embarcador) está obrigado a antecipar o vale-pedágio obrigatório para o prestador do serviço (transportador), e no caso de o transportador da mercadoria pagar antecipadamente o vale-pedágio, o ressarcimento pelo embarcador é considerado receita tributável do transportador e sujeita-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto no caso de transporte fracionado. Caso não haja o ressarcimento por parte do embarcador, presume-se que o valor do vale-pedágio obrigatório arcado pelo transportador está embutido no preço do seu serviço.

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

19. Ressalta-se mais uma vez que a conclusão acima somente se aplica à hipótese da aquisição do vale-pedágio pela transportadora peticionante, sendo ônus próprio da Consulente (assim contabilizado), agregado indiretamente ao valor do custo do transporte (valor do frete), e inexistindo ressarcimento direto do valor por parte de qualquer embarcador.

20. Salienta-se que nesta Solução de Consulta não foi realizada análise da regularidade do procedimento adotado pela consulente perante as regras relativas ao vale-pedágio de que trata a Lei nº 10.209, de 2001, por escapar à competência desta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

Conclusão

21. Com base nos fundamentos expostos, responde-se à consulente que:

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

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

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

Assinado digitalmente
FABIO BIGARELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação