



Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP
Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário

**O conceito de insumo para PIS/COFINS no Transporte de
Cargas: uma análise da Jurisprudência do CARF à luz dos
critérios de essencialidade e relevância**

Jason Costa Luz
Orientador: Prof. Dr. Ivan Allegretti

Brasília-DF
2026

JASON COSTA LUZ

O Conceito de Insumo para PIS/COFINS no Transporte de Cargas: Uma Análise da Jurisprudência do CARF à Luz dos Critérios de Essencialidade e Relevância

Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação em direito tributário, como parte do requisito para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientador: Prof. Dr. Ivan Allegretti

JASON COSTA LUZ

**O Conceito de Insumo para PIS/COFINS no Transporte de Cargas: Uma Análise da
Jurisprudência do CARF à Luz dos Critérios de Essencialidade e Relevância**

Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação em direito tributário, como parte do requisito para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientador: Prof. Dr. Ivan Allegretti

Brasília, 24 de fevereiro de 2026.

Banca Examinadora

Prof. Ivan Allegretti
Orientador

Prof. Onízia de Miranda Aguiar Pignataro
Examinador

RESUMO

Este artigo analisa a evolução e a aplicação do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS no regime não-cumulativo, com foco específico no setor de transporte de cargas. O trabalho parte da controvérsia original gerada pela imprecisão das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e pela interpretação restritiva da Receita Federal do Brasil (RFB), que assimilou o conceito ao do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) por meio das Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2002. A metodologia baseia-se na análise documental e jurisprudencial, examinando a ruptura paradigmática causada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Tema Repetitivo 779 (RE nº 1.221.170), que fixou os critérios da essencialidade e relevância para a aferição do crédito. O estudo investiga como esses critérios foram internalizados pela RFB e, principalmente, como vêm sendo aplicados casuisticamente pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em julgamentos paradigmáticos do setor de transporte, que reconheceram o direito de crédito sobre dispêndios com combustíveis e manutenção, serviços de segurança e itens de conformidade regulatória. Conclui-se que, apesar da evolução conceitual, a subjetividade na aplicação dos critérios e o ônus da prova do contribuinte mantêm a litigiosidade e o risco de glosa na esfera da fiscalização.

Palavras-chave: PIS/COFINS. Conceito de Insumo. Não-Cumulatividade. Transporte de Cargas. CARF.

ABSTRACT

This article analyzes the evolution and application of the concept of inputs for PIS/COFINS credit purposes in the non-cumulative regime, with a specific focus on the freight transport sector. The work starts from the original controversy generated by the imprecision of Laws No. 10,637/2002 and No. 10,833/2003 and by the restrictive interpretation of the Brazilian Federal Revenue Service (RFB), which assimilated the concept to that of the Tax on Industrialized Products (IPI) through Normative Instructions No. 247/2002 and 404/2002. The methodology is based on documentary and jurisprudential analysis, examining the paradigmatic rupture caused by the Superior Court of Justice (STJ) in the judgment of Repetitive Theme 779 (RE No. 1,221,170), which established the criteria of essentiality and relevance for assessing credit. The study investigates how these criteria were internalized by the RFB and, mainly, how they have been applied on a case-by-case basis by the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) in paradigmatic judgments in the transportation sector, which recognized the right to credit for expenses with fuel and maintenance, security services, and regulatory compliance items. It concludes that, despite conceptual developments, subjectivity in the application of criteria and the burden of proof on the taxpayer maintain litigation and the risk of disallowance in the sphere of taxation.

Keywords: PIS/COFINS. Concept of Input. Non-Cumulative. Cargo Transportation. CARF.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Quadro resumo sobre o entendimento do CARF.....	24
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANTT	Agência Nacional de Transportes Terrestres
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTB	Código de Trânsito Brasileiro
CT-e	Conhecimento de Transporte Eletrônico
EPI	Equipamento de Proteção Individual
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
MDF-e	Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais
NR	Norma Regulamentadora
PIS	Programa de Integração Social
RCF-DC	Responsabilidade Civil do Transportador Rodoviário por Desaparecimento de Carga
RCTR-C	Seguro de Responsabilidade Civil do Transportador Rodoviário de Carga
RE	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF-4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região

SUMÁRIO

1. **INTRODUÇÃO**Erro! Indicador não definido.
2. **A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS E A CONTROVÉRSIA SOBRE O CONCEITO DE INSUMOS**Erro! Indicador não definido.
3. **A TESE FIRMADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO TEMA REPETITIVO 779 DO STJ E A DEFINIÇÃO DOS CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA**.....Erro! Indicador não definido.
4. **CONFIGURAÇÃO DE INSUMOS NO SETOR DE TRANSPORTE DE CARGAS** Erro! Indicador não definido.
5. **CONCLUSÃO**Erro! Indicador não definido.
- REFERÊNCIAS**Erro! Indicador não definido.

1. INTRODUÇÃO

A instituição da não-cumulatividade para as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por meio das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, representou uma mudança estrutural no sistema tributário, sobretudo com a drástica majoração das alíquotas desses tributos e a possibilidade de creditamento sobre a aquisição de insumos necessários à viabilidade operacional do setor produtivo. Ao inovar sobre a não-cumulatividade, o legislador criou um vasto contencioso ao não definir o conceito de insumo e ao optar por uma legislação unificada, que impôs as mesmas regras de creditamento a setores com estruturas produtivas diametralmente opostas.

A administração tributária agravou essa insegurança ao adotar uma interpretação restritiva, equiparando o insumo de PIS/COFINS ao “crédito físico” do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), uma lógica incompatível com as contribuições que incidem sobre o faturamento, e não sobre produtos. Embora o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Tema 779, tenha pacificado a controvérsia conceitual ao rejeitar a visão do fisco e estabelecer os critérios da essencialidade e relevância, o debate não se encerrou.

Neste contexto, a análise torna-se crucial sobre a perspectiva do setor de transporte de cargas. Este segmento é marcado por dispêndios de alto custo, como combustíveis e rodagem, serviços de manutenção e itens de conformidade regulatória que, embora não se integrem fisicamente ao serviço prestado, são indispensáveis à sua execução. Compreender como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aplica os critérios de essencialidade e relevância à realidade operacional do transporte é, portanto, vital para definir os limites do direito de crédito e a previsibilidade fiscal do setor.

2. A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS E A CONTROVÉRSIA SOBRE O CONCEITO DE INSUMOS

O princípio da não-cumulatividade é uma técnica de tributação que visa neutralizar a incidência fiscal em cascata ao longo da cadeia produtiva, limitando-a ao valor agregado em cada etapa. Sua principal finalidade é impedir a cumulação do tributo nos diversos elos da circulação econômica, transferindo o ônus fiscal integral para o consumidor final.

A Constituição Federal estabeleceu a não-cumulatividade como um mandamento direto para os impostos plurifásicos. Tanto para o IPI e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), a Carta Magna definiu o método: o imposto a recolher será

obtido compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado das anteriores¹. Sendo assim, a cada etapa da cadeia, a tributação ocorrida na fase anterior seria considerada, recolhendo-se apenas o *diferencial* incidente sobre o valor acrescido. Instituiu-se, assim, um regime de “imposto contra imposto”, onde o crédito se baseia no tributo destacado no documento fiscal da etapa prévia, focado na circulação da mercadoria ou no produto industrializado.

De maneira distinta, a não-cumulatividade do PIS/COFINS não possui a mesma matriz constitucional do IPI e do ICMS. Ela foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que inseriu o § 12 ao Art. 195 da CF/88. Este dispositivo não impôs um método específico, mas autorizou que o legislador ordinário estabelecesse o regime não-cumulativo para setores produtivos específicos², com o objetivo de reduzir a carga tributária sobre esses setores e fomentar a neutralidade³.

Ao regulamentar essa autorização, o legislador por meio das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, optou por um caminho que se tornaria fonte de vasto contencioso. A instituição do novo regime veio acompanhada de uma drástica majoração das alíquotas. O percentual de incidência do PIS, anteriormente 0,65% nos termos da Lei nº 9.715/1998, foi majorado para 1,65%; de mesmo modo, a COFINS, que antes era 3% nos termos da Lei nº 9.718/1998, foi majorada para 7,6%. Contudo, em vez de criar regras distintas por setor, como sugeria o texto constitucional, o legislador condensou toda essa matéria em uma legislação unificada. Essa abordagem impôs as mesmas regras de creditamento a atividades com estruturas produtivas completamente diversas, como indústria e serviços. Nesse sentido, válido refletir sobre a conclusão de Ivan Allegreti⁴, que salientou que:

as referidas Leis instauraram a não cumulatividade de uma só vez, prevendo um mesmo conjunto de hipóteses de crédito para os contribuintes em geral, alcançando ao mesmo tempo agricultores, industriais, comerciantes atacadistas e varejistas, prestadores de serviços etc., com estruturas de produção, distribuição e comercialização bastante diferentes.

¹ Os arts. 153, § 3º, inciso II, e 155, § 2º, inciso I, da CF/88, abordam a não cumulatividade do IPI e do ICMS, respectivamente, prevendo que será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

² A referida Emenda Constitucional inseriu na CF/88 a previsão de que a lei definiria os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, seriam não-cumulativas.

³ Segundo Peixoto, Escórcio Filho e Caliendo, à época da discussão da referida Emenda Constitucional, os Poderes Executivo e Legislativo argumentavam que a instituição da não-cumulatividade das contribuições ajudaria no alcance da neutralidade tributária, já que isso diminuiria o efeito tributário ao longo do ciclo produtivo e desoneraria os produtos de fabricação nacional.

⁴ ALLEGRETTI, Ivan. *O Direito de Crédito de PIS/COFINS não cumulativo pela Aquisição de Materiais e Serviços Destinados À Manutenção das Máquinas e Equipamentos Aplicados na Produção*. PIS/COFINS Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos Posicionamentos do CARF.

O autor também infere que a devida compreensão dessa problemática exige o reconhecimento de que a não-cumulatividade aplicada ao PIS/COFINS exige uma perspectiva ampla em comparação à não-cumulatividade aplicada ao IPI e ao ICMS.

As Leis criaram um regime distinto daquele estabelecido aos impostos, com uma sistemática subtrativa indireta, onde o crédito não deriva do imposto cobrado na etapa anterior, mas sim do custo de aquisição de bens e serviços considerados insumos necessários às determinadas atividades produtivas. Entretanto, elas foram imprecisas na definição do que seria insumo, e com isso, gerou-se um enorme desafio interpretativo, forçando os contribuintes a buscarem nos tribunais o reconhecimento do direito de crédito.

A Receita Federal do Brasil (RFB) adotou um entendimento restritivo sobre o que poderia ser considerado insumo, o que levou a uma série de embates junto aos contribuintes. A interpretação da administração fiscal veio através das Instruções Normativas (INs) nº 247/2002 e 404/2002, as quais tiveram a finalidade de conceituar o que era insumo na fabricação de bens e na prestação de serviços. Em síntese, a RFB inferiu que para que um insumo fosse passível de creditamento, ele deveria ter integração física dentro do processo produtivo ou consumido durante a prestação do serviço, interpretação semelhante ao dado no regime do IPI. Ela argumentava que essa era a conclusão mais segura sobre esse tema, visto que as leis do PIS/COFINS não definiram o que era insumo.

Essa conclusão é analisada pela doutrina sob a ótica do “crédito físico”. Como explica o doutrinador Luís Eduardo Schuoei⁵:

a noção de crédito físico acaba por desdobrar-se na exigência de um contato físico entre o produto intermediário e o produto final. Assim é que, numa primeira extensão do conceito meramente físico, também se pode considerar fisicamente integrante do produto final aquele produto que, consumido no processo produtivo, tenha tido contato físico com aquele. [...] Desse modo, o sistema do crédito físico impede que o tributo acumule-se sobre as matérias-primas e sobre os bens intermediários que a elas se incorporaram; em termos macroeconômicos, constata-se que a base global do tributo equivale ao total das vendas de varejo mais as vendas de bens instrumentais; por isso o nome de imposto de valor acrescido tipo produto bruto. É produto bruto porque, economicamente, os bens instrumentais acabam por ser considerados duplamente, seja enquanto tais, seja enquanto valor que se incorporou aos produtos finais.

Sob essa ótica restrita, o direito ao crédito estaria limitado às matérias-primas que se fundem ao produto final ou são consumidas imediatamente no processo industrial, não alcançando despesas operacionais sem conexão material direta. Diferentemente dessa

⁵ SCHOUERI, Luis E. *Direito Tributário - 13ª Edição 2024*. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. p.435. ISBN 9788553620586. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620586/>. Acesso em: 21 out. 2025.

interpretação, o setor produtivo defendia a ilegalidade das referidas Instruções Normativas, argumentando que a não-cumulatividade do PIS/COFINS incide sobre o faturamento global e não sobre o produto. Portanto, o crédito deveria abranger todas as despesas que oneram a produção e são essenciais para a geração de receita, superando a lógica material do IPI.

A conclusão da administração tributária gerou embates judiciais com os contribuintes, fazendo com que a discussão chegasse ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) através de diversos casos. As turmas chegaram a divergir abertamente sobre a interpretação da administração tributária e alguns colegiados produziram importantes decisões que foram favoráveis aos contribuintes⁶, concluindo que esse entendimento era incompatível com a sistemática da do regime não-cumulativo do PIS/COFINS⁷.

A partir dessas decisões, o CARF começou a desenvolver um conceito próprio de insumo, argumentando que deveria ser considerado tudo aquilo que fosse imprescindível para a atividade da empresa, mesmo que não fosse consumido fisicamente no processo produtivo. As turmas do CARF chegaram a produzir decisões que foram precursoras do entendimento que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) viria a adotar mais tarde. Esse foi o ponto de partida para uma discussão que desaguou na corte, com o desenvolvimento da tese que colocou os conceitos de essencialidade e relevância para diferenciar a necessidade de um referido bem ou serviço dentro de determinado custo operacional.

3. A TESE FIRMADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO TEMA REPETITIVO 779 DO STJ E A DEFINIÇÃO DOS CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA

A discussão sobre essa controvérsia foi consolidada no Tema 779, que teve como caso representativo o Recurso Especial (RE) interposto por empresa do setor de alimentos contra um

⁶ O acórdão 3401-002.547 registrado na 4ª Câmara, da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Seção de Julgamento, em 2014, foi importante nesse aspecto. A matéria discutiu, entre outras disposições, sobre o conceito de insumo e essencialidade no PIS/COFINS não-cumulativo. O voto vencedor do redator designado Conselheiro Robson José Bayerl foi elucidativo sobre os rumos que o CARF estava tomando sobre o tema. *In verbis*: “Como aludidos linhas atrás, o entendimento do CARF acerca do que seja insumo, para fins da legislação das contribuições do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, vem se consolidando no sentido de não circunscrevê-lo apenas aos bens e serviços que sofram desgaste ou perda das propriedades em função da ação diretamente exercida sobre o bem em produção ou fabricação, como entende a Receita Federal do Brasil; tampouco admitir o conceito formulado por aqueles que entendem que insumo possui um conceito equivalente ao de despesa operacional, segundo a legislação do IRPJ. Nesta linha de idéias, o insumo, para PIS/Pasep e Cofins, possuiria um conteúdo próprio, ocupando um meio termo entre o seu conceito para a legislação do IPI e o de despesa/custo para o IRPJ, correspondendo àqueles bens e serviços que sejam prestados, utilizados ou consumidos diretamente no processo produtivo ou de fabricação, dependente de um exame casuístico, isto, caso a caso, para seu reconhecimento.”

⁷ Para o serviço de transporte rodoviário de cargas, o CARF já havia entendido pelo contribuinte ao afastar o lançamento em relação a: seguro de cargas, monitoramento e segurança, pedágios e uniforme EPI. O acórdão 3401-004.245, do mesmo colegiado, ilustra esse entendimento.

acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4). Esse recurso foi distribuído ao Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, em 2014, e fora afetado para ser julgado sob rito dos recursos repetitivos, devido a multiplicidade de processos com o mesmo conflito judicial em todo o país.

A complexidade do tema exigiu certo esforço da Primeira Seção do STJ. O colegiado se debruçou sobre a matéria por um longo período, tendo o processo diversos pedidos de vista, marcados pela profundidade e a divergência de entendimentos sobre o tema. A primeira sessão de julgamento ocorreu em setembro de 2015, e a decisão final proferida apenas em fevereiro de 2018.

A empresa recorrente defendia uma interpretação ampla do conceito de insumo, argumentando que a legislação do PIS/COFINS não definiu o que seria “insumo”, devendo-se, portanto, utilizar seu sentido comum e econômico, o qual abrangeria todos os elementos, diretos e indiretos, necessários à fabricação de produtos e à prestação de serviços. Além disso, destacou que as INs 247/2002 e 404/2004 restringiam ilegalmente o conceito, ao assimilá-lo ao do IPI, argumentando que essa interpretação desrespeitava o comando legal das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Subsidiariamente, aduziu que a não-cumulatividade das Contribuições incidia sobre a receita, e não sobre o produto industrializado. Dessa forma, o crédito deveria abranger todas as despesas que oneram a produção e contribuem para a geração de receita.

A Fazenda por outro lado manteve sua argumentação sobre a legalidade das referidas normativas e reforçou que a aproximação do conceito de insumos ao regime de IPI era legítima. Ademais, pontuou que uma interpretação ampla sobre esse conceito, em similaridade ao de “custos e despesas operacionais” da legislação do Imposto de Renda (IRPJ), desnaturaria a base de cálculo do PIS/COFINS para algo próximo do lucro, e que não era essa a intenção do legislador.

A decisão majoritária foi favorável ao contribuinte⁸, construída a partir de votos convergentes que, embora diferentes, concordaram em afastar a interpretação restritiva do fisco. O Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator da matéria, defendeu inicialmente uma posição ainda mais ampla. Em seu voto, o Ministro foi direto ao argumentar que a não-cumulatividade

⁸ O placar final foi de 5 a 3 a favor do provimento parcial do recurso. Votaram de forma favorável aos contribuintes, com o relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, os Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria. Ficaram vencidos os Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina.

do PIS/COFINS, por incidir sobre o faturamento, deveria permitir o crédito sobre todas as despesas que compõem o processo de geração de receita. Outrossim considerou que as normativas da RFB, ao se prenderem à lógica do crédito físico do IPI, desvirtuaram o propósito das leis. Vide:

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.⁹

Posteriormente, ele realinhou seu voto para acompanhar a posição intermediária da Ministra Regina Helena Costa, que acabou prevalecendo. A argumentação capitaneada pela Ministra tratou de forma ampla sobre as principais controvérsias da matéria jurídica, refletindo sobre a ilegalidade das INs, a rejeição sobre os extremos de ambas os lados e inovando quanto a análise dos insumos sob os critérios da essencialidade e da relevância

A Ministra reconheceu que as normativas trazidas pelo fisco eram ilegais por restringirem indevidamente o conceito de insumo e por aplicarem a lógica do IPI a um regime tributário distinto. Além disso, ponderou que a conceitualização de insumo não poderia ser tão restrita quanto a do IPI, e nem tão ampla quanto a de custos e despesas operacionais do IRPJ, pois isso descaracterizaria o tributo. A solução para o conflito seria trazer à tona os critérios da “essencialidade” e “relevância” para o processo produtivo ou para a prestação de serviços do contribuinte, sendo:

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

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**. Recorrente: Anhambí Alimentos Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 22 de fevereiro de 2018. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 24 abr. 2018.

(v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.¹⁰

Esses critérios seriam analisados sobre os itens, ou insumos, necessários à produção ou realização de serviços. A essencialidade seria observada sobre o item do qual dependa, de forma intrínseca e fundamental, a produção do bem ou a prestação do serviço. A falta desse determinado item privaria o produto de qualidade, quantidade ou suficiência. Ele se deduziria da relevância, sobre o item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do produto, integra o processo de produção por particularidades da cadeia produtiva ou por imposição legal.

A tese apresentada pela Ministra Regina Helena foi acompanhada pelo Ministro Mauro Campbell Marques, que propôs ainda o “teste de subtração” como método prático para aferir a essencialidade. Esse teste questionaria se a retirada do bem ou serviço inviabilizaria a produção ou a prestação do serviço, implicando a perda substancial de qualidade. Vide:

[...] Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do ‘teste de subtração’, até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o ‘teste de subtração’ é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item — bem ou serviço — para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.¹¹

A conclusão do julgamento se deu apenas em 2018, quando a Primeira Seção, por maioria, fixou pelo Tema 779 a tese sobre a ilegalidade das INs 247/2002 e 404/2004 por comprometerem a eficácia do sistema de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e o conceito de insumo deveria ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

A consequência dessa tese foi direta para o setor produtivo, representando uma vitória para os contribuintes, rompendo com a visão restritiva da RFB e estabelecendo um critério jurídico mais flexível e aderente à realidade econômica das empresas. A análise do direito ao crédito deixou de ser puramente física para se tornar uma análise funcional, que considera a importância do gasto para a atividade da empresa. O estabelecimento de um parâmetro claro e

¹⁰ Idem.

¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**. Recorrente: Anhambi Alimentos Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 22 de fevereiro de 2018. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 24 abr. 2018.

objetivo para analisar o que poderia ser considerado insumo, trouxe maior segurança jurídica e reduziu a discricionariedade da fiscalização tributária.

Para validar a aplicação dos novos critérios sobre as fiscalizações, a RFB publicou o Parecer Normativo da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) nº 5/2018, pacificando a controvérsia na esfera administrativa. Esse parecer internalizou os critérios de essencialidade e relevância definidos pela Corte e instruiu uma nova ótica fiscalizatória. Destaca-se o seguinte trecho da normativa:

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 legislação 4; 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.¹²

O próprio parecer previu a apuração de créditos na aquisição combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos na atividade-fim das empresas prestadoras de serviços de transporte. Entretanto, a questão dos gastos com seguros de responsabilidade civil e emplacamento foram tratados posteriormente na Solução de Consulta COSIT nº 168/2019, que estabeleceu que as despesas com seguro de cargas (RCTR-C e RCF-DC¹³), seguro de veículos para transporte de cargas e com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas – rastreamento e monitoramento – bem como a aquisição e alteração de placas, são abarcados pelos critérios de essencialidade e relevância, considerando-se imprescindíveis à atividade, portanto, possuem direito ao crédito do PIS/COFINS. Da mesma forma, a Solução de Consulta COSIT nº 228/2019 também estabeleceu que as empresas de transporte rodoviário de cargas podem apurar o crédito dessas Contribuições sobre os dispêndios com pedágio obrigatório suportados pela própria transportadora.

¹² BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Coordenação-Geral de Tributação. **Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018**. Brasília, DF, 17 dez. 2018.

¹³ Os seguros de responsabilidade civil para transportadores são de contratação obrigatória, vide Lei nº 14.599/2023 e regulamentações da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP). A legislação alterou a nomenclatura do Seguro de Responsabilidade Civil Facultativa (RCF-DC) para Seguro de Responsabilidade Civil por Desaparecimento de Carga (RC-DC).

Contudo, por se tratar de uma diretriz geral e não de um rol exaustivo de insumos, a publicação do parecer – e mesmo das soluções de consulta que se seguiram – não eliminou por completo a possibilidade de glosas pela fazenda pública. A aplicação dos conceitos de essencialidade e relevância a casos concretos manteve aberta uma zona de litígio, transferindo a responsabilidade de construir a interpretação casuística para a jurisprudência administrativa.

4. CONFIGURAÇÃO DE INSUMOS NO SETOR DE TRANSPORTE DE CARGAS

É nesse contexto que o foco do debate se deslocou para a aplicação prática no âmbito do CARF, que assumiu um papel central na definição dos contornos da essencialidade e relevância para cada setor econômico. A análise, portanto, migra do plano normativo abstrato para a aplicação casuística, onde os acórdãos do Conselho se tornam o principal balizador para compreender como a tese firmada no Tema 779 vem sendo materializada, especialmente para as particularidades da atividade transportadora.

Para as empresas do setor de transporte de cargas, isso significou a abertura para uma análise funcional de seus principais dispêndios. Segundo nota técnica¹⁴ da Agência Nacional dos Transportes Terrestres (ANTT), os custos do serviço de transporte rodoviário de cargas apresentam uma concentração expressiva em poucos itens, onde cinco insumos principais correspondem por mais de 85% do custo operacional total. O componente de maior peso isolado é o combustível, que representa aproximadamente 40,3% das despesas. Em sequência, os custos com mão de obra dos motoristas representam 21%, seguidos pelas despesas com aquisição de pneus e recauchutagem, 10%, depreciação do cavalo-trator¹⁵, 9,1%, e gastos com manutenção, 6,1%. Sobre seguros, a nota considera apenas o seguro de veículo, que representa cerca de 5,3% do custo total, diferente daqueles de responsabilidade civil sobre a carga. A nota cita que o pagamento do pedágio é obrigatório e determinado por lei própria¹⁶, devendo ser pago separadamente. Ele não entra no custo do quilômetro rodado do piso mínimo.

Neste segmento a distinção entre a despesa operacional, necessária à manutenção da empresa, e a despesa essencial, imprescindível para a efetiva prestação do serviço de frete, é

¹⁴ A Nota Técnica SEI nº 10379/2025/CTRNC/GRTMC/SUROC/DIR/ANTT fundamenta o 8º ciclo regulatório de revisão ordinária da Resolução ANTT nº 5.867/2020, a qual estabelece a metodologia da Política Nacional de Pisos Mínimos do Transporte Rodoviário de Cargas. Detalha os procedimentos de coleta de dados primários e secundários para a atualização dos custos operacionais do transporte de cargas, e apresenta a atualização dos insumos mercadológicos (como diesel, pneus e mão de obra) apurados em 2025.

¹⁵ O cavalo-trator é a parte dianteira de um caminhão articulado, que contém o motor, cabine e sistemas de tração, responsável por puxar e mover a carga. É fundamental para o transporte de cargas pesadas e longas distâncias.

¹⁶ Lei nº 10.209/2001 - Institui o Vale-Pedágio obrigatório sobre o transporte rodoviário de carga e dá outras providências.

tema central para a devida aplicação da não-cumulatividade nesse ramo. O CARF tem interpretado a imprescindibilidade de gastos com combustíveis e manutenção, serviços de segurança e itens de conformidade regulatória não mais sob a ótica restritiva da RFB, mas à luz do novo paradigma que questiona se, sem tais elementos, a atividade fim do transporte seria substancialmente prejudicada ou inviabilizada.

A aplicação prática dos critérios de essencialidade e relevância encontra um campo de análise detalhado na jurisprudência do CARF, especialmente no que tange à atividade de transporte, seja ela exercida através da atividade fim das empresas transportadoras ou através da atividade-meio do comércio e das indústrias produtivas, que de forma vertical, também realizam o frete.

Um acórdão paradigmático nesse sentido é o de nº 3201-008.147¹⁷, exarado pela 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, que julgou o caso de uma empresa de transporte internacional de cargas. Nele, o CARF, em conformidade com o entendimento do STJ, realizou uma análise sobre quais dispêndios são, de fato, imprescindíveis para a efetivação do serviço de frete. A decisão diferencia claramente os gastos que viabilizam a operação do veículo daqueles de natureza meramente administrativa ou de conveniência. Foram considerados insumos essenciais, gerando direito ao crédito, os insumos de combustíveis e manutenção de frota.

O Conselho reconheceu que as despesas com peças de reposição, pneus e serviços de conserto são intrínsecos à atividade, pois sem eles a prestação do serviço simplesmente não se viabiliza. Igual interpretação foi aplicada aos combustíveis, cuja legislação já autoriza expressamente o creditamento. A decisão, contudo, pondera que manutenções que resultem em aumento de vida útil do bem superior a um ano devem ter seus créditos apropriados por meio dos encargos de depreciação. Nesse julgado, o conselheiro relator Hércio Lafetá Reis reconheceu que:

Por se tratar de procedimento obrigatório e periódico, em que se checa a aptidão do veículo para circular nas vias do País, tal dispêndio se torna essencial à atividade do Recorrente, devendo-se, portanto, reverter a glosa respectiva, salvo se prestado por profissional pessoa física em razão da restrição contida no inciso I do § 3º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

¹⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3201-008.147**. Processo nº 13982.720911/2012-34. Terceira Seção de Julgamento, Segunda Câmara, Primeira Turma Ordinária. Recorrente: Transportes Marvel Ltda. Interessado: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Hércio Lafetá Reis. Brasília, DF, 24 de março de 2021.

No que tange aos combustíveis, o desconto de crédito encontra-se autorizado tanto no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 quanto na Solução de Consulta SRRF/9aRF/DISIT nº 232/2004, inexistindo, portanto, dúvida quanto a tal direito.¹⁸

O acórdão também reconheceu o critério de relevância para itens cuja utilização é exigida por lei ou regulamento para a circulação do veículo. Nesse sentido, foram admitidos os créditos sobre despesas com inspeção veicular, por ser um procedimento obrigatório para testar a aptidão do caminhão, bem como sobre adesivos reflexivos, placas e seus suportes, por serem igualmente de uso impositivo. Os gastos com carga e descarga também foram considerados essenciais, uma vez que, considerando o objeto social da transportadora, tais serviços são parte integrante e indispensável da atividade de transporte de mercadorias.

Por outro lado, o acórdão manteve a glosa de créditos sobre despesas que, embora relacionadas ao negócio, não foram consideradas essenciais para a execução do serviço em si. Gastos com agenciamento de carga, despachante aduaneiro, emplacamento e emissão de conhecimento de transporte foram classificados como atividades de apoio administrativo, não se integrando ao conceito de insumo. Contudo, essa classificação por parte do colegiado acabou por ignorar o critério da relevância por imposição legal ou conformidade regulatória.

O entendimento parece equivocado, pois, sob a ótica regulatória, um veículo de carga não pode circular sem o devido emplacamento, sendo esta imposição do Código de Trânsito Brasileiro (CTB), bem como a carga transportada não pode ser movimentada sem a emissão dos documentos fiscais obrigatórios – Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) e Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e) – que necessitam de sistemas pagos, ou contratação de serviço terceirizado, para realizar o lançamento de forma legal. Esses dispêndios são indispensáveis para a realização do serviço de transporte, podendo ser vistos como uma condição *sine qua non* legal para a efetivação da operação. Portanto, a interpretação do CARF sobre estes itens esvazia o critério da relevância definido pelo STJ, transformando obrigações legais estritas em meras despesas operacionais indedutíveis.

Da mesma forma, dispêndios com pedágio, uniformes e equipamentos de proteção individual (EPIs), para motoristas, têm sido admitidos, não apenas pela essencialidade na viabilidade da operação e segurança do trabalho, mas pela imposição das Normas Regulamentadoras (NRs) e exigências de embarcadores, sem as quais o motorista é impedido

¹⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3201-008.147**. Processo nº 13982.720911/2012-34. Terceira Seção de Julgamento, Segunda Câmara, Primeira Turma Ordinária. Recorrente: Transportes Marvel Ltda. Interessado: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Hélcio Lafetá Reis. Brasília, DF, 24 de março de 2021.

de acessar portos e centros de distribuição. A decisão proferida pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no acórdão 9303-008.474¹⁹, sobre Recurso Especial, ilustra o entendimento da caracterização destes insumos. A relatora Vanessa Marini Cecconello exprime em seu voto que essas despesas possuem relação direta com a atividade econômica principal da empresa transportadora. Nesse sentido relata que:

Na perspectiva do conceito de insumos segundo o critério da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, entende-se não assistir razão à Recorrente quanto ao pedido de restabelecimento das glosas, pois as despesas em testilha têm relação direta com a atividade econômica principal da empresa contribuinte – a prestação dos serviços de transporte. Aplicando-se aos referidos itens o "teste de subtração", chega-se à conclusão de que haveria, no mínimo, o comprometimento da qualidade na prestação do serviço do transporte rodoviário de cargas, e até mesmo a sua impossibilidade, por serem o pedágio e os materiais de segurança essenciais à atividade econômica, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao crédito.

Conforme esclarecido pela Contribuinte, nos presentes autos, as despesas de pedágio foram custeadas por ela própria, na condição de prestadora dos serviços de transporte. São dispêndios verificados no transporte rodoviário, sendo essenciais para a conclusão do serviço de transporte, e cuja cobrança é realizada pelo próprio Poder Público ou por empresas autorizadas a explorar e conservar as rodovias.

De outro lado, quanto aos uniformes e equipamentos de segurança, informa destinarem-se à movimentação da carga e redução dos impactos do ambiente do trabalho; além disso, tratam-se de exigências e condições impostas pela legislação trabalhista (CLT), pelos Sindicatos e pelo Ministério Público do Trabalho. A Recorrida ficaria sujeita ao risco de suspensão de suas atividades na hipótese de descumprimento das normas de segurança, mediante aquisição dos itens essenciais a prestação dos serviços de transporte de cargas.

Portanto, deve ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos com relação às despesas com pedágio e com "uniforme EPI material de proteção".²⁰

¹⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 9303-008.474* Processo nº 11065.725121/2013-52. Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Rapido Transpaulo Ltda. Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello. Brasília, DF, 16 de abril de 2019.

²⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 9303-008.474* Processo nº 11065.725121/2013-52. Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Rapido Transpaulo Ltda. Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello. Brasília, DF, 16 de abril de 2019.

Outrossim, a análise da jurisprudência administrativa demonstra que o CARF elevou a configuração de insumos para além dos componentes físicos do veículo e alcançou disposições operacionais e serviços de tecnologia e operação agregados à operação de transporte.

O acórdão nº 9303-013.046²¹, exarado pela 3ª Turma da CSRF analisa a essencialidade das despesas com serviços de segurança. Nesse julgado, a CSRF consolidou o entendimento de que tais serviços são, de fato, insumos para a atividade de transporte, gerando direito ao crédito de PIS/COFINS. A decisão, de igual modo fundamentada no Tema 779, também aplicou o “teste de subtração” para concluir que a retirada dos serviços de monitoramento e segurança compromete a qualidade do produto ou do serviço resultante. O argumento é de que o monitoramento é fundamental para garantir a integridade da carga e a segurança do motorista, sendo uma cautela necessária para que o serviço seja prestado adequadamente.

Pela ótica comercial, o colegiado reconheceu que a utilização de serviços de segurança e monitoramento também são uma imposição mercadológica. Ou seja, as empresas que não oferecem monitoramento são efetivamente preteridas na contratação pelos embarcadores. O serviço de monitoramento, então, se mostra como um requisito para a própria viabilidade comercial e continuidade da atividade transportadora. Argumentação reforçada pelo voto vencedor da conselheira Tatiana Midori Migiyama:

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

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

Sendo assim, para que o serviço de transporte seja prestado de forma adequada, garantindo aos clientes segurança de que suas cargas, até mesmo de natureza alimentícia, possam chegar ao seu destino e preservando, ainda, a saúde e vida de seus motoristas, é de se considerar o item rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite essenciais e pertinentes à atividade do sujeito passivo, reconhecendo o direito ao crédito das contribuições não cumulativas sobre tais gastos.²²

²¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 9303-013.046*. Processo nº 10925.909190/2011-15. Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Transportes Gral Ltda. Relator: Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Redatora Designada: Conselheira Tatiana Midori Migiyama. Brasília, DF, 17 de março de 2022.

²² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 9303-013.046*. Processo nº 10925.909190/2011-15. Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recorrente: Fazenda Nacional.

De igual modo, a decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, que julgou o Acórdão nº 3301-010.586²³, mais tarde referendado pela 3ª Turma da CSRF²⁴, chegou à conclusão de que as despesas com serviços de segurança devem ser passíveis de creditamento pois são considerados insumos inerentes ao serviço de transporte.

O voto da relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro considerou os insumos da atividade para além dos componentes físicos do serviço de transporte, estendendo a interpretação de essencialidade para os serviços administrativos. Em sua exposição, relatou:

Considerando a descrição da prestação de serviço, entendo que os seguintes itens são inerentes a atividade, por isso essenciais e relevantes: serviço de despachante; serviço de recarga de extintor; serviço de balanceamento de roda e serviço de alinhamento. [...] No tocante aos pedágios; seguros RCF DC; seguros RCT AC e seguros RCT RC, configurada a natureza de insumo, pois são essenciais para a atividade de transporte e custeados pela Recorrente. Inclusive, os seguros são de contratação obrigatória, nos termos do art. 20 do Decreto-Lei nº 73/1966 e art. 1, 2 e 10 do Decreto nº 61.867/1967.²⁵

Na CSRF, a decisão da Turma Ordinária sobre esse julgado foi reforçada pelo ilustre Conselheiro Alexandre Freitas Costa, não reconhecendo o Recurso Especial da Fazenda Nacional e mantendo a reversão da glosa sobre as despesas elencadas, já que a decisão do acórdão se deu sob égide do posicionamento do STJ sobre os critérios de essencialidade e relevância²⁶.

O que os julgados demonstram é que o entendimento do CARF sobre a caracterização dos insumos da atividade transportadora foi se desenvolvendo e solidificou-se nos critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ. Em suma, a trajetória jurisprudencial

Interessado: Transportes Gral Ltda. Relator: Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Redatora Designada: Conselheira Tatiana Midori Migiyama. Brasília, DF, 17 de março de 2022.

²³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3301-010.586**. Processo nº 10314.723325/2017-31. Terceira Seção de Julgamento, Terceira Câmara, Primeira Turma Ordinária. Recorrentes: Braspress Transportes Urgentes Ltda; Fazenda Nacional. Relatora: Conselheira Semíramis de Oliveira Duro. Brasília, DF, 27 de julho de 2021

²⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9303-015.665**. Processo nº 10314.723325/2017-31. Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Braspress Transportes Urgentes Ltda. Relator: Conselheiro Alexandre Freitas Costa. Brasília, DF, 15 de agosto de 2024.

²⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3301-010.586**. Processo nº 10314.723325/2017-31. Terceira Seção de Julgamento, Terceira Câmara, Primeira Turma Ordinária. Recorrentes: Braspress Transportes Urgentes Ltda; Fazenda Nacional. Relatora: Conselheira Semíramis de Oliveira Duro. Brasília, DF, 27 de julho de 2021.

²⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9303-015.665**. Processo nº 10314.723325/2017-31. Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Braspress Transportes Urgentes Ltda. Relator: Conselheiro Alexandre Freitas Costa. Brasília, DF, 15 de agosto de 2024.

analisada evidência que a atuação do CARF foi determinante para a materialização da tese fixada pela corte superior.

Com o intuito de sistematizar a aplicação prática desses critérios na jurisprudência administrativa, apresenta-se a seguir um quadro resumo que compila o entendimento do CARF sobre a viabilidade de creditamento dos principais dispêndios do setor de transporte de cargas.

Item	Entendimento CARF	Referência
Combustíveis e Lubrificantes	Favorável	Acórdão nº 3201-008.147; inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 quanto na Solução de Consulta SRRF/9aRF/DISIT nº 232/2004
Peças de reposição, Pneus e Manutenção de Frota	Favorável	Acórdão nº 3201-008.147
Inspeção Veicular	Favorável	Acórdão nº 3201-008.147
Adesivos Reflexivos, Placas e Suportes	Favorável	Acórdão nº 3201-008.147
Serviços de Carga e Descarga	Favorável	Acórdão nº 3201-008.147
Agenciamento de carga	Desfavorável	Acórdão nº 3201-008.147
Despachante aduaneiro	Desfavorável	Acórdão nº 3201-008.147
Emplacamento	Desfavorável	Acórdão nº 3201-008.147
Emissão de Conhecimento de Transporte (CT-e)	Desfavorável	Acórdão nº 3201-008.147
Pedágio	Favorável	Acórdão nº 9303-008.474; Acórdão nº 3301-010.586; Solução de Consulta COSIT nº 228/2019
Uniformes e Equipamentos de Proteção Individual	Favorável	Acórdão nº 9303-008.474

Rastreamento e Monitoramento via Satélite	Favorável	Acórdão nº 9303-013.046; Solução de Consulta COSIT nº 168/2019
Serviços de Despachante	Favorável	Acórdão nº 9303-013.046
Gerenciamento de Risco	Favorável	Acórdão nº 9303-013.046
Escolta	Favorável	Acórdão nº 9303-013.046
Serviço de Recarga de Extintor	Favorável	Acórdão nº 9303-013.046
Serviço de Balanceamento e Alinhamento	Favorável	Acórdão nº 9303-013.046
Fretes de Companhia Aérea	Favorável	Acórdão nº 9303-013.046
Seguros de Responsabilidade Civil RCTRC, RCF-DC e RCT-AC	Favorável	Acórdão nº 9303-013.046; Solução de Consulta COSIT nº 168/2019

Tabela 1. Quadro resumo sobre o entendimento do CAREF.

Para a atividade transportadora, observa-se que houve uma evolução sobre o entendimento do que são insumos essenciais e relevantes para a operacionalização do serviço. Partiu-se de uma análise sobre os conceitos físicos dessa atividade, primordialmente sobre os veículos transportadores, e avançou-se para o reconhecimento de despesas operacionais intangíveis, como pedágio, monitoramento e seguros, através da utilização do teste de subtração. O reconhecimento interpretativo exercido pelos precedentes do Conselho foi determinante para que a administração tributária realinhasse o seu posicionamento e reconhecesse a legitimidade desses créditos sob a ótica da essencialidade e relevância.

5. CONCLUSÃO

A análise empreendida ao longo deste trabalho demonstra que o regime não-cumulativo do PIS/COFINS, inaugurado pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sofreu uma profunda mutação interpretativa para se adequar à realidade econômica do setor produtivo. A controvérsia original, nascida da falta de precisão legislativa e agravada pela interpretação restritiva da RFB, gerou um vasto contencioso e insegurança jurídica, especialmente para setores de serviços como o de transporte de cargas.

O divisor de águas desse cenário foi o julgamento do Tema Repetitivo 779 pelo STJ. Ao reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas e fixar os critérios de essencialidade e relevância, a Corte Superior rompeu a lógica material do produto para adotar uma análise funcional da despesa. Ficou estabelecido que o direito ao crédito depende da imprescindibilidade do item para o processo produtivo ou de sua importância por imposição legal, independentemente de haver agregação física ao bem final.

No recorte específico do transporte rodoviário de cargas, essa evolução jurisprudencial foi vital. A aplicação de novos critérios pelos tribunais administrativos, notadamente o CARF, permitiu a superação de glosas que prejudicavam a atividade transportadora. Itens antes rejeitados pelo fisco, como despesas com serviços de segurança e itens conformidade regulatória, passaram a ser reconhecidos como insumos. A jurisprudência administrativa, ao aplicar o teste de subtração, evidenciou que sem tais dispêndios a atividade de transporte restaria inviabilizada ou legalmente impedida, levando a própria administração tributária a reconhecer esses direitos via Soluções de Consulta da COSIT.

Conclui-se que embora a pacificação conceitual tenha trazido maior previsibilidade, a aplicação da não-cumulatividade não é automática ou estanque. A tipificação do conceito de insumo exige uma investigação contínua e detalhada sobre o papel de cada elemento na cadeia produtiva específica de cada contribuinte. É imperativo demonstrar, no caso concreto, como cada dispêndio se integra à atividade, provando que sua subtração resultaria na perda de qualidade ou na impossibilidade da prestação de serviço, mantendo-se, assim, a vigilância sobre a correta aplicação dos critérios de essencialidade e relevância para mitigar riscos de autuação.

REFERÊNCIAS

ALLEGRETTI, Ivan. **O Direito de Crédito de PIS/COFINS não cumulativo pela Aquisição de Materiais e Serviços Destinados À Manutenção das Máquinas e Equipamentos Aplicados na Produção**. PIS/COFINS Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos Posicionamentos do CARF.

BRASIL. Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT). **Nota Técnica SEI nº 10379/2025/CTRNC/GRTMC/SUROC/DIR/ANTT**. Assunto: Proposta de Revisão da Resolução ANTT nº 5.867/2020 - 8º ciclo regulatório de revisão ordinária. Brasília, DF, 17 out. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3201-008.147**. Processo nº 13982.720911/2012-34. Terceira Seção de Julgamento, Segunda Câmara, Primeira Turma Ordinária. Recorrente: Transportes Marvel Ltda. Interessado: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Hécio Lafetá Reis. Brasília, DF, 24 de março de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3301-010.586**. Processo nº 10314.723325/2017-31. Terceira Seção de Julgamento, Terceira Câmara, Primeira Turma

Ordinária. Recorrentes: Braspress Transportes Urgentes Ltda; Fazenda Nacional. Relatora: Conselheira Semíramis de Oliveira Duro. Brasília, DF, 27 de julho de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9303-008.474**. Processo nº 11065.725121/2013-52. Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Rapido Transpaulo Ltda. Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello. Brasília, DF, 16 de abril de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9303-013.046**. Processo nº 10925.909190/2011-15. Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Transportes Gral Ltda. Relator: Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Redatora Designada: Conselheira Tatiana Midori Migiyama. Brasília, DF, 17 de março de 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9303-015.665**. Processo nº 10314.723325/2017-31. Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Braspress Transportes Urgentes Ltda. Relator: Conselheiro Alexandre Freitas Costa. Brasília, DF, 15 de agosto de 2024.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil do Brasil. Coordenação-Geral de Tributação. **Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018**. Brasília, DF, 17 dez. 2018.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil do Brasil. Coordenação-Geral de Tributação. **Parecer Normativo COSIT/RFB nº 168, de 31 de maio de 2019**. Brasília, DF, 6 jun. 2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil do Brasil. Coordenação-Geral de Tributação. **Parecer Normativo COSIT/RFB nº 228, de 27 de junho de 2019**. Brasília, DF, 1 jul. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**. Recorrente: Anhambi Alimentos Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 22 de fevereiro de 2018. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 24 abr. 2018.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ESCÓRCIO FILHO, Abel; CALIENDO, Paulo. A não Cumulatividade do IPI, do ICMS, PIS e da Cofins. **Revista Direito Tributário Atual** v. 57. Ano 42. P.351-368. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2585/2342>. Acesso em: 26 jan. 2026.

SCHOUERI, Luis E. **Direito Tributário - 13ª Edição 2024**. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. p.435. ISBN 9788553620586. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620586/>. Acesso em: 21 out. 2025.