



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10930.908050/2016-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-013.025 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2024
Recorrente INTEGRADA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. APÓS A DECISÃO DO STJ.

Insumo, para fins de apropriação de crédito de PIS e Cofins, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Ainda assim, para serem considerados insumos geradores de créditos destas contribuições, no sistema da não cumulatividade, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens e serviços destinados à venda, devem observar os critérios de essencialidade ou relevância em cotejo com a atividade desenvolvida pela empresa.

COFINS, NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS GRAVADOS COM ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO LEGAL AO CREDITAMENTO.

Por estrita vedação legal, não geram créditos da Contribuição à Cofins, no regime da não cumulatividade, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM VALE-PEDÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com vale pedágio pagas pelo contratante do serviço de transporte rodoviário de carga não integram o valor do frete, portanto não podem compor a base de cálculo dos créditos das contribuições.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. VENDA DE INSUMOS PARA AGROINDÚSTRIA. SUSPENSÃO. REQUISITOS.

A realização de vendas com a suspensão da incidência das contribuições somente tem sua autorização legal quando o adquirente preenche os requisitos, sendo que o principal destes é de que o produto adquirido seja utilizado no seu processo industrial como insumo na fabricação das mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal; nos casos em que tais produtos serem adquiridos para revenda, pelo comprador, o valor da venda deve compor a base de cálculo das contribuições do vendedor.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. DESISTÊNCIA TÁCITA DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONCOMITÂNCIA. EFEITOS. SÚMULA CARF.

A propositura de qualquer ação judicial anterior, concomitante ou posterior a procedimento fiscal, com o mesmo objeto do lançamento, importa em renúncia ou desistência à apreciação da mesma matéria na esfera administrativa.

Súmula CARF nº 01: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário no que diz respeito à aplicação da correção monetária em razão da concomitância e, na parte conhecida, em negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo os termos da decisão de primeira instância.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio – Presidente Substituta e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Celso José Ferreira de Oliveira, Laércio Cruz Uliana Júnior, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Catarina Marques Morais de Lima (substituta integral) e Ana Paula Giglio (Presidente Substituta).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº 06-068.581, exarado pela 5ª Turma da DRJ Curitiba/PR, em sessão de 23/01/2020, que julgou **improcedente** a **Manifestação de Inconformidade** apresentada pela contribuinte acima identificada, relativa ao Pedido de Ressarcimento de **Cofins não cumulativa – exportação**, do **2º trimestre/2013** (PER nº 21508.39360.300115.1.1.09-6320).

A Manifestação de Inconformidade (fls 310/328), instruída com os documentos de fls. 1.042/1.474, foi proposta contra o Despacho Decisório que **reconheceu parcialmente o valor de direito creditório pleiteado. Do total requerido de R\$ 7.758,54**, reconheceu-se a parcela de **R\$ 3.655,78**. Restando, portanto, em lide na ocasião o **saldo remanescente não homologado de R\$ 4.102,76**, conforme abaixo demonstrado.

2º TRIMESTRE DE 2013	
	VALOR
CRÉDITO PLEITEADO	R\$ 7.758,54
CRÉDITO RECONHECIDO	R\$ 3.655,78
CREDITO NÃO HOMOLOGADO	R\$ 4.102,76

Com base em memórias de cálculo, memoriais descritivos, planilhas, documentos fiscais e escrituração fiscal e contábil apresentados pela contribuinte a Autoridade Fiscal constatou a **inclusão de produtos/serviços que considerou não serem passíveis de enquadramento no conceito de insumo**, e outras irregularidades, as quais conseqüentemente foram **glosadas. As razões do indeferimento parcial do pedido constam da Informação Fiscal** (fls 228/239), cujos principais pontos foram:

- utilização indevida de créditos relativos a despesas na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero (glosa de créditos com aquisição de calcário e adubo, que gozam do benefício da alíquota zero);

- **utilização indevida de créditos relativos a despesas com vale pedágio** (créditos de fretes em operações de venda e na aquisição de bens para revenda);

- **deixou de incluir na base de cálculo valores referentes a vendas de insumos para a agroindústria** (vendas de milho em grãos para a empresa Seara, as quais a contribuinte considerou tratar-se de operações com suspensão de PIS/Cofins)

A interessada apresentou a **Manifestação de Inconformidade** (fls 310/328) na qual se insurgiu contra a decisão, destacando os seguintes pontos:

- **tempestividade** do recurso;

- deveria ter sido utilizado o **novo conceito de insumo** para a análise das despesas glosadas;

- possibilidade da **utilização dos créditos relativos às aquisições de insumos à alíquota zero** (entende que haveria equívoco na limitação do aproveitamento de crédito de insumos com alíquota zero, pois deveriam ser observadas a finalidade técnica da não cumulatividade e a necessidade de equiparação finalística dos conceitos de isenção e alíquota zero em face do princípio da isonomia);

- possibilidade da utilização dos créditos relativos às despesas com vale pedágio;

- correção da exclusão da base de cálculo relativa aos **valores obtidos com a venda de insumos para agroindústria** (saídas com suspensão de PIS/Cofins);

- incidência de **juros compensatórios e correção monetária** de acordo com a **taxa Selic** sobre o crédito que eventualmente seja reconhecido em seu favor.

Requeru a reforma do Despacho Decisório e o reconhecimento do direito ao ressarcimento integral do valor solicitado, com **incidência de juros compensatórios e de correção monetária por meio da Taxa Selic**.

Em 23/01/2020 a 5ª turma da DRJ Curitiba/PR proferiu o acórdão n.º 06-068.581 onde, por **unanimidade** de votos decidiu **pelo indeferimento** das razões da Manifestação de Inconformidade.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 418/436, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Manifestação de Inconformidade relativas às **matérias cujas glosas foram mantidas**, deixando apenas de se manifestar em relação à aplicação da taxa Selic (juros e correção monetária).

Durante o curso do processo, a interessada ingressou com o Mandato de Segurança n.º 5010620-24.2016.4.04.7001/PR, com pedido de liminar que tramitou perante a 3ª Vara Federal de Londrina/PR, no qual obteve apenas deferimento parcial de seu pleito (Termos da Sentença Judicial fls 09/23).

Voto

Conselheira Ana Paula Giglio, Relatora.

Da Ação Judicial

A parte informa que ingressou com ação judicial junto ao Poder Judiciário através de Mandato de Segurança com pedido de liminar n.º 5010620-24.2016.4.04.7001/PR, que tramitou perante a 3ª Vara Federal de Londrina/PR. A sentença de primeira instância deferiu parcialmente o pleito da Requerente nos seguintes termos (trecho da decisão que se encontra completa à fls 09/23):

3. DECISÃO.

3.1. Ante o exposto, estando presentes os requisitos legais, **DEFIRO PARCIALMENTE O PEDIDO DE CONCESSÃO DE MEDIDA LIMINAR**, para determinar que a Impetrada, no prazo máximo (total) de 90 (noventa) dias, contados da intimação desta decisão, analise e decida os pedidos administrativos de ressarcimento acima relacionados. Deve ser descontado do aludido prazo, todavia, eventual demora da Impetrante no cumprimento das diligências eventualmente solicitadas pelo fisco, que assim estará configurada caso excedidos os prazos concedidos administrativamente à contribuinte.

No caso de deferimento dos pedidos administrativos, com a aferição de crédito a ser restituído ou compensado, deve ser aplicada correção monetária pela SELIC desde o protocolo dos pedidos administrativos, vedando-se a compensação de ofício com créditos com exigibilidade suspensa.

Desta forma, fica claro que o Poder Judiciário foi instado a analisar a questão da **aplicação de correção monetária**. E assim o fez, conforme se verifica no trecho da sentença acima transcrito. Considera-se, portanto, que **há concomitância entre o pedido levado ao judiciário e esta parte do pleito apresentado no Recurso Voluntário**.

É incontroverso que a interposição de ação judicial implica renúncia à instância administrativa no que diz respeito à discussão da matéria nela tratada, conforme determinação existente no Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 3, de 1996, e no Parecer Cosit n.º 7, de 2014:

Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 3/ 1996

"DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

a) a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade processual antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou a desistência de eventual recurso interposto.

b) conseqüentemente, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona a matéria diferenciada (p. ex. aspectos formais do lançamento, base de cálculo etc.).

c) no caso da letra "a", a autoridade dirigente do órgão onde se encontra o processo não conhecerá de eventual petição do contribuinte, proferindo decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, se for o caso, encaminhando o processo para a cobrança do débito, ressalvada a eventual aplicação do disposto no art. 149 do CTN.

d) na hipótese da alínea anterior, não se verificando a ressalva ali contida, proceder-se-á a inscrição em dívida ativa, deixando-se de fazê-lo, para aguardar o pronunciamento judicial, somente quando demonstrada a ocorrência do disposto nos incisos II (depósito do montante integral do débito) ou IV (concessão de medida liminar em mandado de segurança), do art. 151, do CTN.

e) é irrelevante, na espécie, que o processo tenha sido extinto, no Judiciário, sem julgamento do mérito (art. 267 do CPC)."

No presente litígio, como a autuada impetrou ação judicial pleiteando liminar no que diz respeito à aplicação de correção monetária e juros compensatórios. Ficou evidenciada, portanto, **identidade entre o objeto da matéria julgada pela autoridade judiciária com parte do mérito deste Recurso**, de modo a revelar concomitância entre o litígio judicial e o administrativo. Desta forma, **esta questão não pode ser tratada em qualquer instância de julgamento administrativo**, devendo-se acatar a decisão judicial quando transitada em julgado.

Na ocorrência de concomitância, este Conselho tem jurisprudência pacífica, que foi sumulada por meio de seu enunciado 01:

“Súmula CARF n.º 1- Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.”

(Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Tendo em vista a propositura de ação judicial cujo objeto é idêntico ao que está em discussão neste Conselho, há de se reconhecer a **renúncia à instância administrativa**, de modo que não pode o presente recurso ser conhecido neste ponto específico. **Havendo o trânsito em julgado da matéria cabe a unidade de origem aplicar o teor da decisão judicial em seus estritos termos**.

Do Novo Conceito de Insumo

Conforme mencionado, verifica-se que o **cerne da presente lide** envolve a matéria do **aproveitamento de créditos de PIS** e Cofins apurados no regime não cumulativo e a consequente **análise sobre o conceito jurídico de insumo dentro de nova sistemática** para os itens glosados pela fiscalização. Tais itens serão analisados individualmente no presente voto, em tópicos a seguir.

Cabe inicialmente tecer algumas considerações sobre a forma de interpretação do conceito de insumo a ser adotada neste voto.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da Cofins foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66, de 2002, convertida na Lei n.º 10.637, de 2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135, de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, de 2003 (Cofins). Em ambos os diplomas legais, o art. 3.º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12.º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional n.º 42, de 2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a Cofins. A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS/Cofins.

Por meio da Instrução Normativa n.º 247, de 2002 (com redação dada pelas Instruções Normativas n.ºs 358/2003- art. 66 e n.º 404/2004- art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento de PIS/Cofins. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos foi excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). As Instruções Normativas RFB n.ºs 247, de 2002 e 404, de 2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo fosse diretamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI trouxe critério demasiadamente restritivo, contrariando a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS/Cofins. Entendeu-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (do IRPJ), pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos. O Superior Tribunal de Justiça acabou por definir tal critério ao julgar, pela sistemática dos recursos repetitivos, o recurso especial n.º 1.221.170-PR, no sentido de reconhecer a **aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de**

insumo para os créditos de PIS/Cofins não cumulativos. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. **CONCEITO DE INSUMOS.** DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS **CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.** RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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.**”

(Destacou-se)

O acórdão do REsp, ao ser proferido pela sistemática dos **recursos repetitivos** (tendo já ocorrido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional), determina que os **Conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão**, em razão de disposição contida no Regimento Interno do Conselho.

Para melhor subsidiar e elucidar o adequado direcionamento das instruções contidas no acórdão do STJ traz-se a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, a qual melhor esclarece a forma de interpretação do conteúdo da decisão do Tribunal:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço

ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item como uma aferição de uma “*conditio sine qua non*” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte**, sob um viés objetivo.”

(Destacou-se)

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

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

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

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido). Assim, **para que determinado bem ou serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS/Cofins, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva comprovação destas características.**

Dos Bens Sujeitos à Alíquota Zero

A autoridade fiscal verificou que houve apuração indevida de créditos a título de aquisição de mercadorias para revenda, em relação às **aquisições de calcário** (NCM 25309090) e **adubo** (NCM 28100010). De acordo com a autoridade fiscal, esses produtos **estão sujeitos à alíquota zero** (conforme disposto no art. 1º, IV, da Lei nº 10.925, de 2004), o que implica **vedação à apuração de créditos**, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

A própria Recorrente, reconhece o fato verificado pela Autoridade Fiscal. Não contesta os valores glosados e nem nega que os bens arrolados foram tributados a alíquota zero, conforme o dispositivo legal indicado para cada caso. Limita-se a defender que as aquisições de tais produtos, embora tenham sido tributadas a alíquota zero na etapa anterior de sua cadeia comercial, **ainda assim, teriam lhe conferido direito a créditos da não-cumulatividade**.

A despeito das alegações da interessada, não há outra interpretação a ser dada ao dispositivo legal. Por sua clareza, **não é possível haver crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições ao PIS/PASEP e à Cofins**.

Nos termos do Decreto nº 6.426, de 2008, em seu art. 1º, *in verbis*:

“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos:

I. químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I;”

(Destacou-se)

A impossibilidade de apuração de créditos nessas circunstâncias foi corretamente fundamentada pela fiscalização no inciso II, do § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, *in verbis*:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II. da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

(Destacou-se)

O comando transcrito esclarece a impossibilidade de creditamento em relação a **bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não é possível a pretensão de aproveitar créditos de PIS e da Cofins relativos a insumos adquirido com alíquota zero**, pois isto significaria criar crédito presumido, estabelecendo um benefício fiscal sem a devida previsão legal.

Tal entendimento vem sendo, inclusive, adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode verificar da decisão do Recurso Especial nº 1.423.000- PR (2013/0399079-8), cuja ementa abaixo se transcreve:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. SAÍDA TRIBUTADA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo 2). 2. Inexiste violação do art. 535, II, do CPC/1973 quando o Tribunal de origem aprecia fundamentadamente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, ainda que de forma contrária aos interesses da parte, como constatado na hipótese. 3. Em conformidade com as disposições contidas nos arts. 1º, §§ 1º e 2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. 4. De forma diversa do que ocorre no ICMS e no IPI, **o desenho normativo da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS consiste em autorizar que o contribuinte desconte créditos relativamente a determinados custos e despesas, o que significa, na prática, poder deduzir do valor apurado (alíquota x faturamento) determinado valor referente às aquisições (alíquota x aquisições)**. 5. Segundo a doutrina abalizada, "isenção e alíquota zero são conceitos distintos. Conquanto, inegavelmente, constituam ambas modalidades de exoneração tributária, o fato é que a isenção – consoante a concepção que adotamos – significa a mutilação da hipótese de incidência tributária, em razão da colidência da norma isentiva com um de seus aspectos. Já a alíquota zero é categoria mais singela, pois traduz a redução de uma das grandezas que compõem o aspecto quantitativo, restando preservada a hipótese de incidência tributária" (Regina Helena Costa. Curso de Direito Tributário. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 341). 6. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que "o Poder Judiciário **não pode atuar na condição de legislador positivo, para, com base no princípio da isonomia, desconsiderar os limites objetivos e subjetivos estabelecidos na concessão de benefício fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, ou criar situação mais favorável ao contribuinte, a partir da combinação – legalmente não permitida – de normas infraconstitucionais**" (ARE 710.026-ED/RS, rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, DJe 23/04/2015). 7. A teor do disposto nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, a isenção da contribuição ao PIS e à COFINS sobre a receita decorrente da aquisição de bens e serviços não impede o aproveitamento dos créditos, salvo quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição, o que não é o caso dos autos. 8. Não há óbice para que sejam aproveitados créditos de isenção nos demais casos, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito à alíquota zero, a lei não estabelece tal disciplina. 9. **No regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS, o contribuinte somente poderá descontar os créditos expressamente consignados na lei, de modo que se apresenta incabível a pretensão de aproveitamento daqueles decorrentes de aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, quando ocorrerem saídas tributadas**, à luz do disposto nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003. 10. Recurso especial conhecido e desprovido”

(Destacou-se)

Sobre tal tema, também vem se manifestando neste sentido de forma reiterada este Conselho, conforme se pode verificar das ementas abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de insumos ou de bens para revenda submetidas à alíquota zero não geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

Processo nº 10930.901285/2017-15. Acórdão nº 3201-010.853, de 22/08/2023.**Relator:** Conselheiro Hélcio Lafetá Reis.**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

AQUISIÇÃO DE INSUMOS GRAVADOS COM ALÍQUOTA ZERO DAS CONTRIBUIÇÕES - CREDITAMENTO. VEDAÇÃO LEGAL.

Por estrita vedação legal, contida na Lei nº 10.637/2002, artigo 3º, § 2º, II, não geram créditos da Contribuição ao PIS-PASEP/COFINS, no regime da não cumulatividade, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Processo nº 10930.908080/2016-71. Acórdão nº 3301-011.535, de 24/11/2021.**Relator:** Conselheiro Salvador Cândido Brandão Júnior.**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS COM ALÍQUOTA ZERO.

A aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como o caso daqueles com redução da alíquota do PIS e da Cofins a zero, não gera direito a crédito no sistema da não cumulatividade.

Processo nº 11080.005198/2010-95. Acórdão nº 3302-001.166, de 11/08/2011.**Relator:** Conselheiro Alexandre Gomes.

Em assim sendo, **não há como se acolher o pleito da recorrente no que diz respeito à utilização de créditos relativos a bens adquiridos para revenda e relativos a insumos utilizados no processo produtivo** que estavam com **alíquota zero** quando de sua aquisição. Devendo, portanto, ser mantida a decisão da DRJ neste tema.

Das Despesas com Vale Pedágio

A autoridade fiscal verificou, ainda, que houve **apuração indevida de créditos a título de fretes nas operações de venda, concernentes a despesas com vale pedágio**. Considerou que esta despesa não pode ser classificada como frete na operação de venda para fins do disposto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, pois o art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001 **dispõe expressamente que o vale pedágio não integra o valor do frete**. Outro argumento apresentado pela autoridade fiscal para não acatar os referidos créditos é o fato de o mesmo dispositivo legal determinar que **o vale pedágio não constitui base de incidência de contribuições sociais, o que implica vedação à apuração de créditos**, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Já a Recorrente, por sua vez, destaca a **natureza das despesas com vale pedágio** e reforça a necessidade de compreensão da **peculiaridade da atividade social da Recorrente** (Cooperativa Agroindustrial) e de seus atos perante seus associados (cooperados). Argumenta que as Cooperativas Agroindustriais apresentam um *modus operandi* distinto das Sociedades Empresariais e, por consequência, deveriam ser **reconhecidas possibilidades de despesa de**

maneira distintas entre Cooperativas e Sociedades Empresariais. Dentro desse contexto, as despesas com vale pedágio seriam, usualmente, utilizadas para locomoção entre a propriedade de um cooperado para a propriedade de outro, facilitando a interação entre os agentes e, sobretudo, proporcionando a produção de cada unidade cooperada, o que lhes daria contornos de insumo.

Assiste razão a autoridade fiscal neste caso.

A lei que instituiu o vale-pedágio (Lei nº 10.209, de 2001.), previu expressamente, em seu art. 2º, **que seu valor não integra o do frete e não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de cálculo de contribuições sociais, in 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.

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 Eletrônico de Transporte (DT-e)”.
(Destacou-se)

Tendo em vista a vedação acima, deve ser aplicado ao caso o disposto no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.637, de 2002, segundo o qual **não dará direito ao crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição:**

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

(...)

§2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II. da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(Destacou-se)

Este foi o entendimento da Autoridade Fiscal, mantido pela decisão do órgão *a quo*, por tratar-se de disposição literal de lei.

Neste mesmo sentido, traz-se precedente deste Conselho, em decisão unânime, no Acórdão nº 3403002.959, sessão de 25/04/2014:

“Quantos aos dispêndios com pedágios, atente-se para o fato de que a exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais, consta do item 2201 da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, configurando-se como prestação de serviço. **A Administração Tributária Federal admite a tomada de crédito sobre o valor dos pedágios pagos por sociedades prestadoras de serviços de transporte rodoviário de cargas, quando o transportador não utilizar o benefício do art. 2º da Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001.** Nesse sentido (negritei):

(...)

Portanto, quanto à tomada de crédito sobre pedágios, dê-se provimento ao recurso, para admitir a dedução das contribuições devidas com créditos calculados sobre o valor dos pedágios pagos, **desde que não tenha havido o prévio ressarcimento com vales-pedágios.**

Já quanto ao vale pedágio, a Lei nº 10.209, de 2001, que o criou, previu expressamente, em seu art. 10, que seu valor não integra o do frete e não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de cálculo de contribuições sociais: A Instrução Normativa SRF nº 247 de 21 de novembro de 2002, regulamentou o dispositivo: Confira-se o art. 2º:

(...)

Ora, não havendo incidência das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor do vale pedágio, não há autorização para a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados, a teor do inc. II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

(Destacou-se)

Assim, não havendo incidência das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor da vale-pedágio, não há autorização para a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados, devendo permanecer mantida a glosa.

Das Venda com Suspensão das Contribuições

A autoridade fiscal que verificou, finalmente, que **a empresa deixou de incluir na base de cálculo valores referente a algumas das vendas efetuadas para a Seara Indústria e Comércio de Produtos Agropecuários Ltda, pois considerou que se tratava de operações com suspensão de PIS/Cofins.**

Assevera que, de acordo com os artigos 8º e 9º, da Lei nº 10.925, de 2004 (e a Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006), **a venda com suspensão só poderia ser feita quando a empresa adquirente se desincumbisse de cumprir determinadas condições**, sendo a principal delas que o **produto adquirido seja utilizado em seu processo industrial**. Transcreve-se abaixo a legislação em discussão, com as alterações vigentes à época dos fatos:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, **inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal**, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, **destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

(...)

III. pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa no caso de venda**: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

III. de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou **cooperativa** referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I. aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II. não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(Destacou-se)

Conforme já mencionado na decisão *a quo* quando da análise da legislação acima transcrita:

“(...) o art. 8º, § 1º, III, estabelece a possibilidade de as pessoas jurídicas que produzem determinadas mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal apurarem crédito presumido de PIS e COFINS sobre o valor das aquisições feitas junto a cooperativas de produção agropecuária. Já o artigo 9º, inciso III, estabelece que a incidência do PIS e da COFINS **fica suspensa no caso de venda, por cooperativa de produção agropecuária, de insumos destinados à produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal.**

O § 1º desse artigo restringe a suspensão apenas às vendas efetuadas a pessoa jurídica tributada pelo lucro real e, por fim, o § 2º dispõe que a Secretaria da Receita Federal estabelecerá termos e condições para aplicação dessa suspensão.

Com base nessa última disposição (§ 2º), foi editada a Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, dispondo “sobre a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a venda de produtos agropecuários e sobre o crédito presumido decorrente da aquisição desses produtos, na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

(...)

Os textos normativos acima citados não deixam qualquer dúvida sobre o assunto, pois dispõem expressamente que a suspensão das contribuições aplica-se apenas na hipótese de o adquirente utilizar o produto adquirido como insumo na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, **sendo vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda.**”(fl. 403/404)

(Destacou-se)

A despeito das alegações da Recorrente de que a Seara é uma empresa conhecida pela sociedade, que possui como atividade preponderante a industrialização de produtos alimentícios e que tal fato já seria suficiente para demonstrar a utilização dos insumos a ela vendidos, não há como se acatar tal pleito. A empresa adquirente industrializa produtos alimentícios, mas **também efetua a revenda de mercadorias**. Tal fato, inclusive é corroborado pela Recorrente.

Ademais, a alegação de que a Recorrente não teria como comprovar a destinação dada ao produto pela empresa adquirente mostra-se contraditória com os atos praticados, uma vez que já na Informação Fiscal houve **a menção do fato de que outras vendas efetuadas para a mesma empresa foram devidamente tributadas** (sem aplicação da suspensão).

Nos casos de pedidos de ressarcimento e/ou compensação é obrigação daquele que pleiteia o crédito a demonstração inequívoca de seus direitos. Cabe ao recorrente demonstrar de forma inequívoca o direito pleiteado. Este Conselho adota posição é pacífica no sentido de

que o ônus da prova, em pedidos de restituição, ressarcimento e compensação pertence ao contribuinte, maior interessado no pleito, conforme se verifica através das ementas de acórdãos abaixo transcritas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: **2000**

COFINS. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA.

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado para sua apreciação.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PROVA. COMPROVAÇÃO. ART. 170 DO CTN.

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. A prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser provido.

Processo n.º 10183.908046/2011-92. Acórdão n.º 3201-005.809. Relator: Conselheiro: Laercio Cruz Uliana Junior.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do Fato Gerador: 30/04/2003

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Processo n.º 13819.908819/2012-96 Acórdão n.º 3002-002.105. Relator: Conselheira: Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

Decorre deste entendimento que caberia ao Recorrente apresentar provas e contra provas, a fim de deixar demonstrado de forma clara e transparente o direito pleiteado. Tal fato foi mencionado na decisão de primeira instância, ainda assim a interessada não trouxe aos autos quaisquer documentos que pudessem demonstrar as alegações constantes em suas peças de defesa.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do Recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto no seguinte sentido:

i) **não conhecer de parte do Recurso Voluntário** no que diz respeito à aplicação da correção monetária;

ii) na parte conhecida, **negar provimento** ao presente recurso, **mantendo as glosas** de acordo com a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio