



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10930.908052/2016-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.407 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente INTEGRADA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas situações em que bens e serviços são adquiridos em operações beneficiadas: (i) com não incidência, incidência com alíquota zero ou com suspensão das contribuições; (ii) com isenção das contribuições e posteriormente: (ii.1) revendidos; ou (ii.2) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento das contribuições.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS SOBRE VALE-PEDÁGIO.

Não havendo incidência das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor do vale-pedágio, conforme determina o art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, 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 10.637/2002, e nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-009.407 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10930.908052/2016-54

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Curitiba (DRJ-CTA) neste presente voto:

O presente processo tem por objeto a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte acima identificado contra o indeferimento parcial do direito creditório solicitado no Pedido de Ressarcimento – PER nº 24771.06508.300115.1.1.08-2943 (fls. 2-4).

O valor total pleiteado no aludido PER foi de R\$ 10.484,66, referente ao saldo de créditos de PIS/Pasep Não Cumulativo vinculados a receitas de exportação do 1º Trimestre de 2013. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina-PR, por meio do Despacho Decisório nº de fls. 241-242, reconheceu o direito ao crédito de R\$ 6.530,41.

As razões do indeferimento parcial do pedido constam da Informação Fiscal de fls. 228-240, cujos principais pontos são sintetizados a seguir:

- O contribuinte é uma cooperativa agroindustrial que: comercializa no mercado interno diversos produtos/mercadorias recebidos de associados, tais como trigo, soja, milho, etc.; revende no mercado interno mercadorias adquiridas para seus associados, tais como inseticidas, vacinas, rações, ferramentas, etc.; industrializa e vende para o mercado interno e externo a produção recebida de seus associados.

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

- Verificou-se ainda que houve apuração indevida de créditos relativos a custos com vale pedágio, a título de fretes em operações de venda e a título de aquisição de bens para revenda (caso em que o vale pedágio era incluído no custo de aquisição do bem, como se fosse frete pago nessa operação). A autoridade fiscal considerou que esses custos não podem ser classificados como frete na operação de venda nem como custo da aquisição de bens para revenda, pois o art. 2º da Lei nº 10.209/2001 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 art. 2º da Lei nº 10.209/2001 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 10.637/2002 e 10.833/2003.

- Por fim, verificou-se que o contribuinte deixou de incluir na base de cálculo alguns valores referentes a vendas de milho e soja em grãos para Seara Ind. e Comércio de Prod. Agropecuários Ltda, CNPJ nº 75.739.086/0038-60, e Milea - Importação e Exportação de Cereais Ltda, CNPJ nº 10.637.105/0001-37, pois considerou que se tratava de operações com suspensão do PIS e da COFINS. Contudo, de acordo com o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 e com a Instrução Normativa SRF nº 660/2006, a venda com suspensão só pode ser feita quando a empresa adquirente cumprir algumas condições, sendo a principal delas que o produto adquirido seja utilizado em seu processo industrial. No caso das vendas efetuadas para as empresas Seara e Milea, foi constatado que a mercadoria adquirida não foi aproveitada como insumo pelo adquirente, motivo pelo qual a autoridade fiscal acresceu o valor dessas vendas à base de cálculo do PIS e da COFINS.

- Os valores apurados pela autoridade fiscal foram consolidados em um demonstrativo que discrimina a apuração das contribuições devidas, os valores dos créditos a descontar e o saldo disponível para ressarcimento. A conclusão foi pelo reconhecimento, em favor do contribuinte, do saldo de créditos de PIS/Pasep Não Cumulativo vinculados a receitas de exportação do 1º Trimestre de 2013, no valor de R\$ 6.530,41.

O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório em 02/12/2016 (fls. 260) e apresentou manifestação de inconformidade em 26/12/2017 (fls. 311-326), alegando, em síntese, o seguinte:

- Afirma que é contribuinte do PIS e da COFINS incidentes sobre o valor do faturamento mensal, tendo, nos termos da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, o direito de tomar crédito das referidas contribuições, de forma direta, em relação às aquisições de insumos e outros produtos correlatos à sua atividade fim, independentemente de estes serem utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação ou destinados ao mercado interno. Salienta que em virtude da existência de receitas de exportação, sobre as quais não há incidência das contribuições, e também de saídas no mercado interno isentas, sujeitas à alíquota zero ou não alcançadas pela incidência das contribuições, a manifestante se torna uma grande acumuladora de créditos, devendo o saldo remanescente ser ressarcido na forma aqui pretendida.

- Questiona a glosa dos créditos referentes à aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero destinados à revenda para seus associados. Nesse ponto, destaca que a finalidade técnica do regime não cumulativo do PIS e da COFINS é diminuir a carga tributária ao longo do processo produtivo industrial e afirma que a interpretação literal no sentido de ser vedado o desconto/abatimento de créditos na aquisição de insumos tributados à alíquota zero vai de encontro a esse objetivo finalístico, pois anula o efeito da alíquota zero. Argumenta que a vedação ao desconto/abatimento de créditos implica violação ao princípio da não cumulatividade, previsto sem qualquer limitação no § 12 do art. 195 da Constituição Federal. Assevera que a Receita Federal interpreta de forma literal o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, considerando que os insumos adquiridos sem tributação não conferem direito ao crédito, exceto nos casos em que a aquisição ocorrer com isenção e que os bens e serviços decorrentes destes constituam insumos utilizados na produção de bens ou serviços tributados. Refuta essa interpretação literal e alega ser necessário equiparar os conceitos de isenção e alíquota zero, em face do princípio da isonomia, pois tais institutos têm efeitos práticos absolutamente iguais em relação ao PIS e à COFINS. Assim, defende que a exceção prevista no inciso II, § 2º, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, abrange tanto as hipóteses de aquisição de insumos isentos quanto a aquisição de insumos adquiridos com alíquota zero utilizado pela manifestante na sua atividade, ainda que na revenda (mercado interno tributado).

- Contesta a glosa dos créditos relativos aos custos com vale pedágio, afirmando que o princípio da não cumulatividade deve ser observado em todo o ciclo operacional e não pode sofrer supressão parcial, face aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Afirma que se houver proibição, ainda que parcial, do direito do contribuinte de abater o ônus tributário das operações e prestações anteriores, ocorrerá o efeito cumulativo. Assevera que não cumulatividade qualifica-se como um princípio constitucional, não se tratando de simples técnica de apuração de tributos ou mera proposta didática. Alega que tanto a Lei nº 10.637/2002 como a Lei nº 10.833/2003 autorizam o desconto de créditos de PIS e COFINS relativos a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Aduz que o conceito de insumo corresponde a todos os custos e despesas que, direta ou indiretamente, são utilizados nas atividades da empresa, ou seja, refere-se a todos os gastos e despesas essenciais à atividade principal do contribuinte. Argumenta que se o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, os créditos devem ser calculados sobre a totalidade dos custos e despesas inerentes à atividade da pessoa jurídica, sob pena de aumento excessivo da

carga tributária, de ineficiência da pretensão do legislador ordinário e de afronta aos ditames constitucionais vigentes. Cita manifestação da Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF/7ª Região Fiscal no sentido favorável à caracterização como insumo dos valores pagos a título de vale pedágio. Menciona também julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF no sentido de que o conceito de insumo para fins de PIS e COFINS compreende os custos e despesas operacionais dedutíveis na forma da legislação referente ao IRPJ.

- Defende o direito à incidência de juros compensatórios de 1% e correção monetária, por meio da Taxa Selic, sobre o crédito reconhecido em seu favor. Argumenta que a negação desse direito acarretaria perdas imensuráveis à manifestante e enriquecimento sem causa do Estado. Enfatiza que os débitos cobrados pelo Estado sempre são acrescidos de correção monetária, não sendo justa a aplicação de regra inversa quando é o Estado que se encontra na obrigação de restituir. Cita julgado do CARF em favor da incidência da Taxa Selic sobre o saldo credor objeto de ressarcimento.

Ao final, com base nesses argumentos, o contribuinte requereu a reforma do Despacho Decisório e o reconhecimento do direito ao ressarcimento integral do valor solicitado, com incidência de juros compensatórios de 1% e de correção monetária por meio da Taxa Selic.

É o relatório.

A 5ª Turma da DRJ-CTA, em sessão datada de 23/01/2020, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 06-68.562, às fls. 383/403, com a seguinte ementa:

PIS/PASEP E COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (§§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018).

No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

O critério da essencialidade refere-se ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

O critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

PIS/PASEP E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. VALE PEDÁGIO. CRÉDITOS.

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, seja a título de despesas com armazenagem e

frete na operação de venda, seja a título de despesas com aquisição de bens para revenda ou de insumos da produção.

PIS/PASEP E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO À APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com não incidência, incidência com alíquota zero ou com suspensão das contribuições. O mesmo ocorre em relação aos bens adquiridos em operações beneficiadas com isenção das contribuições e posteriormente revendidos ou utilizados como insumo na elaboração de produtos vendidos em operações não sujeitas ao pagamento das contribuições.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 03/02/2020 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 409), apresentou Recurso Voluntário em 03/03/2020, juntado às fls. 412/427, basicamente repisando os argumentos já expostos na Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

Inicialmente, tendo em vista que parte do presente processo tem por objeto verificar se determinadas aquisições do sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual o conceito de insumos a ser utilizado e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto a este conceito.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, **no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR**, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, **datado de 22/02/2018**, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos **critérios da essencialidade e relevância** dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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. 543C 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.

O conceito de essencialidade e de relevância pode ser extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, no julgamento deste mesmo REsp nº 1.221.170/PR, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:

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

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

(...)

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

(...)

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

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.**

I - DAS GLOSAS REALIZADAS PELA FISCALIZAÇÃO

I.1 AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO

Conforme a Informação Fiscal às fls. 232/233, a empresa requerente efetuou a aquisição de mercadorias (calcário – NCM 25309090) para revenda aos seus associados no período, tendo aproveitado normalmente o crédito das contribuições ao PIS e Cofins. Referido produto está sujeito à alíquota zero, conforme art. 1º, IV, da Lei nº 10.925/2004, e assim procedeu o vendedor (CYSY Mineração Ltda), de acordo com consulta efetuada em notas fiscais por ele emitidas.

Seguindo o que determina o artigo 3º, da Lei 10.637/2002, parágrafo 2º, que dispõe que não dará direito ao crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, os valores foram desconsiderados no demonstrativo elaborado pela fiscalização.

A DRJ negou provimento à Manifestação de Inconformidade, mantendo as glosas, com base nos fundamentos levantados pela Autoridade Fiscal. Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário com os seguintes argumentos:

Ocorre, caros julgadores, que **a decisão em primeira instância não levou em consideração a natureza substancial do item mencionado, retratando-o como bem para mera revenda**; quando, na realidade, constitui ato do processo produtivo da empresa, de modo a efetivamente qualificar-se como matéria prima – ou, em outras palavras, insumo.

Vale ressaltar que o próprio acórdão ora combatido destaca a importância e o novo conceito adotado para classificação dos insumos (critérios da essencialidade ou relevância), mas esqueceu-se, no entanto, de aplicá-lo ao caso concreto.

Se analisada a essência da atividade social da Recorrente (Cooperativa Agroindustrial) junto ao item glosado (calcário), percebe-se que a glosa sobre os valores gastos com esse produto é nítido flagrante aos direitos creditórios pleiteados.

(...)

Ademais, essa matéria prima está sob a incidência do PIS e da COFINS, uma vez que **o contribuinte mesmo quando adquire tributo a alíquota zero, paga embutido no preço o tributo indiretamente** para empregar no respectivo processo produtivo.

Por esta razão, **a Recorrente tem direito ao creditamento de PIS e de Cofins sujeitos a alíquota zero**, uma vez que estes foram sujeitos a incidência em cascata nas etapas anteriores a circulação.

Neste sentido, segue entendimento proferido pelo CARF, vejamos:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

*Mesmo as aquisições de insumos, de não contribuintes das contribuições em causa (PIS/PASEP e COFINS) dão direito ao **crédito presumido**, considerando-se que em etapas anteriores, tais contribuições oneram, em cascata, o custo do produto a ser exportado e te sua incidência embutida nas operações anteriores. (Recurso nº 129856- Terceira Câmara Processo nº 13527.000092/200120 - Sessão de 10/08/2005)*

Desta forma, a operação - ora em discussão- não se trata de operação não sujeita ao pagamento das contribuições, pois são sujeitas ao pagamento, mas à alíquota zero, e por esta razão não se alinham a vedação mencionada.

Contudo, resta equivocado o entendimento do Recorrente. Com efeito, como bem observado pela decisão de piso, as leis que regem o regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS – Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 – **são extremamente claras ao estabelecer que a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (situação que abrange as hipóteses de imunidade, não incidência, alíquota zero e isenção), em regra, não dão direito a crédito:**

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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)

A única exceção, ou seja, a única hipótese de aquisição de bens não sujeitos ao pagamento de contribuição que permite a apuração de créditos, segundo se depreende de interpretação *contrario sensu* da parte final do dispositivo, **é o caso de aquisição de bens alcançados por isenção**, apenas quando utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos ao pagamento de contribuição.

A DRJ cita o entendimento da Receita Federal sobre a matéria e conclui pela impossibilidade de creditamento:

Nesse sentido, cumpre mencionar o entendimento constante da Solução de Consulta COSIT nº 227, de 12/05/2017, publicada no DOU em 18/05/2017 (a qual tem efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa nº 1.396/2013):

(...)

9.1. Como o não pagamento das contribuições abrange as hipóteses de não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, esse texto legal determina que, nessas situações, como regra geral, a aquisição dos bens ou serviços decorrentes dessas operações não gera direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens.

10. A segunda parte desse dispositivo (inclusive no caso de isenção, esse último [...] pela contribuição) destaca que a isenção é uma dessas operações de fornecimento não sujeitas ao pagamento das contribuições e determina que, nos casos de aquisição de bens ou serviços cuja operação foi contemplada com isenção das contribuições (apenas neles), a regra geral de não apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica restrita às situações em que os bens ou serviços fornecidos sejam:

a) revendidos (em qualquer hipótese); ou

b) utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com isenção dessas contribuições.

10.1 Assim, a contrario sensu, a vedação à apropriação de créditos da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins em caso de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não se aplica às situações em que bens e serviços sejam adquiridos com isenção e, posteriormente sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações sujeitas ao pagamento da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins.

11. Sistematizando o que foi dito anteriormente, tem-se que é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas situações em que bens e serviços são adquiridos em operações beneficiadas:

a) com não incidência, incidência com alíquota zero ou com suspensão das contribuições;

b) com isenção das contribuições e posteriormente:

b.1) revendidos; ou

b.2) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento das contribuições.

Portanto, mostra-se correta a glosa efetuada pela autoridade fiscal, em relação às aquisições de bens sujeitos à alíquota zero destinados à revenda para os associados do contribuinte. Trata-se de aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, portanto não há direito a créditos, nos termos do dispositivo legal e da Solução de Consulta acima mencionados, aos quais esta instância de julgamento encontra-se vinculada.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

I.2 CUSTOS COM VALE PEDÁGIO

Alega o Recorrente que os custos com “vale pedágio” devem compor a base de cálculo dos créditos, com base nos seguintes fundamentos:

Já quanto à natureza das despesas com vale pedágio, reforça-se a necessidade de compreensão da atividade social da Recorrente (Cooperativa Agroindustrial) e de seus atos perante seus associados (cooperados).

(...)

Tendo os elementos “cooperação” e “dimensão territorial” em vista, fica fácil perceber como as Cooperativas Agroindustriais apresentam um modus operandi distinto de uma Sociedade Empresarial – e, por consequência, devem ser reconhecidas possibilidades de despesa de maneira distintas entre Cooperativas e Sociedades Empresariais.

Dentro desse cenário, encontram-se as despesas com vale pedágio, 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.

Sobre o tema, **vale destacar a Solução de Consulta COSIT nº 228/2019, que autoriza o creditamento sobre as despesas com pedágio e seguros, quando suportados pelo contratante do serviço de frete**, vejamos:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. RASTREAMENTO DE CARGAS E DE VEÍCULOS. Geram direito ao desconto de crédito da não cumulatividade da COFINS, na modalidade aquisição de insumos, os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento), por se coadunarem com os critérios da essencialidade e relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça. **VALE-PEDÁGIO OBRIGATÓRIO. TRANSPORTE DE CARGAS. Em se tratando de pessoa jurídica que tenha como atividade o transporte rodoviário de cargas e que esteja submetida ao regime de apuração não cumulativa da COFINS, os gastos com vale-pedágio obrigatório suportados pela própria transportadora podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas**, permitindo a apuração do crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Nesta hipótese, é vedada a exclusão da base de cálculo da contribuição apurada pela transportadora dos valores relativos à aquisição de vale-pedágio, pois não se amoldam à previsão do art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001. (...)*

Outro ponto a ser levantado é que, diverso do que indicado pelo r. acórdão combatido, os custos com vale pedágio não são utilizados meramente para revenda, mas compõem as despesas para aquisição dos produtos que serão utilizados no desenvolvimento agroindustrial da Recorrente.

Em todos os setores, o transporte de insumos é parte essencial do processo produtivo da empresa. Em sociedades empresariais, devido à qualidade e natureza da contratação do serviço de transporte, as despesas com vale pedágio despontam como custos acessórios do custo principal do transporte – e por essa razão, não são percebidos como insumos propriamente ditos.

Entretanto, não assiste razão ao Recorrente. Com efeito, o art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, dispõe expressamente que o vale pedágio não integra o valor do frete e nem constitui base de incidência de contribuições sociais:

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.

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:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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)

Este foi o entendimento da Autoridade Fiscal, mantido pela decisão do órgão *a quo*. Trata-se de disposição literal de lei. Neste sentido, trago precedente deste Conselho, em decisão unânime, no Acórdão nº 3403-002.959, sessão de 25/04/2014:

Quanto 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 22-01 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.**

Quanto à Solução de Consulta COSIT nº 228/2019, verifico que este diploma normativo estabelece que, **em se tratando de pessoa jurídica que tenha como atividade o transporte rodoviário de cargas** e que esteja submetida ao regime de apuração não cumulativa da COFINS, os gastos com vale-pedágio obrigatório **suportados pela própria transportadora** podem ser considerados insumos, ao contrário do que afirma o Recorrente ao alegar que autoriza o creditamento quando suportados pelo **contratante** do serviço de frete.

II – DA CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Fl. 12 do Acórdão n.º 3402-009.407 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10930.908052/2016-54