



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10930.908066/2016-78  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.403 – 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: 01/01/2012 a 31/03/2012

VENDAS COM SUSPENSÃO DE PIS/COFINS. LEI Nº 10.925/2004.

Para não admitir a suspensão do PIS/COFINS nas vendas do contribuinte, a Autoridade Fazendária deve trazer fundamentos relevantes e provas concretas de que tais vendas não cumpriam com os requisitos exigidos na Lei nº 10.925/2004, e não apenas meras suposições.

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 dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para manter a suspensão do PIS/Pasep nas vendas indicadas pela Autoridade Fazendária.

(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 3402-009.403 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10930.908066/2016-78

## 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 37344.15675.170615.1.1.10-1606 (fls. 2-5).

O valor total pleiteado no aludido PER foi de R\$ 57.909,57, referente ao saldo de créditos de PIS/Pasep Não Cumulativo vinculados a receitas do mercado interno não tributadas do 1º Trimestre de 2012. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina-PR, por meio do Despacho Decisório nº de fls. 172-173, reconheceu o direito ao crédito de R\$ 24.592,71.

As razões do indeferimento parcial do pedido constam da Informação Fiscal de fls. 159-171, 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 despesas com fretes nas operações de venda, concernentes a despesas com vale pedágio. A autoridade fiscal considerou que essa despesa não pode ser classificada como frete na operação de venda para fins do disposto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, 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 soja em grãos para Seara Ind. e Comércio de Prod. Agropecuários Ltda, CNPJs nºs 75.739.086/0038-60 e 75.739.086/0001-78, 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 do mercado interno não tributadas do 1º Trimestre de 2012, no valor de R\$24.592,71.

O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório em 01/12/2016 (fl. 191) e apresentou manifestação de inconformidade em 27/12/2016 (fls. 242-255), 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.

- 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.

- Quanto às vendas efetuadas para as empresas Seara e Milea, destaca que a fiscalização entendeu que não poderia haver suspensão do PIS e da COFINS porque a legislação estabelece que a suspensão se aplica apenas quando o adquirente utiliza o produto como insumo na industrialização de produtos destinados à alimentação humana ou animal, sendo que, no caso, o CNPJ destinatário da mercadoria teria como atividade principal o comércio varejista. Refuta esse entendimento, alegando que a legislação de regência não vincula a suspensão ao CNAE consignado no cartão do CNPJ do destinatário. Afirma ser de notório conhecimento que a empresa destinatária tem como atividade preponderante a industrialização de inúmeros produtos e, por questão de logística, mantém “entrepósitos” para melhor receber os insumos adquiridos. Aduz que a partir dessa fase, a destinatária encaminha os insumos para seus estabelecimentos industriais, que certamente irão processar e transformar o produto adquirido em produto para alimentação. Assevera que não cabe à manifestante analisar o CNAE da empresa destinatária e que é impossível provar que os grãos vendidos foram destinados exclusivamente à produção de alimentos, pois a Seara é empresa de grande porte industrial que adquire os produtos para industrialização e para revenda, mantendo uma “reserva de mercado”. Alega que no caso da Seara, no mínimo, deve se presumir que os produtos adquiridos foram utilizados na industrialização de alimentos, haja vista tratar-se de uma empresa reconhecidamente industrial.

- 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 06-68.576, às fls. 322/342, 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. BASE DE CÁLCULO. VENDA DE INSUMOS PARA AGROINDÚSTRIA. SUSPENSÃO. REQUISITOS.

A realização de vendas com a suspensão da incidência das contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 ocorre quando o adquirente: a) exerça atividade agroindustrial;

b) apure o imposto de renda com base no lucro real; c) utilize o produto adquirido como insumo na fabricação das mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal mencionadas no caput do art. 8º da referida lei..

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 03/02/2020 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 347), apresentou Recurso Voluntário em 03/03/2020, juntado às fls. 351/366, 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 CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

(...)

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 - 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:

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 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.

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

## **II - DAS SAÍDAS PARA AS EMPRESAS SEARA E MILEA COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS**

Alega o Recorrente que a “glosa” proposta pela fiscalização tem como fundamento o fato de que as mercadorias (milho em grãos) foram adquiridas para revenda, e não para industrialização. Afirma, contudo, que não há qualquer razão para tal entendimento, pois trata-se de presunção que decorre meramente de situações cadastrais das empresas SEARA e MILEA, seja pelo endereço da sede da empresa, seja pela atividade exercida pela empresa.

Prossegue afirmando que existem outros indícios que atestam a veracidade da operação de modo ainda mais substancial do que o utilizado pelo fiscal para realizar a glosa, *in verbis*:

Em primeiro, é de notório conhecimento que a empresa destinatária SEARA tem como atividade preponderante a industrialização de inúmeros produtos. Sendo que **para questão de logística mantém “entrepósito” para melhor receber os insumos adquiridos.**

**A partir dessa fase, a empresa destinatária encaminha os insumos para suas industriais, que certamente irão processar e transformar o produto adquirido** (soja, milho, dentre outros), em produtos para alimentação.

Em segundo lugar, pois o próprio cartão CNPJ da empresa discrimina a atividade 10.64-3-00 - Fabricação de farinha de milho e derivados, exceto óleos de milho”, de modo a comprovar a futura industrialização da mercadoria, conforme percebido abaixo:

(...)

Não é aceitável desnaturar uma operação apenas pelo fato de que o destinatário consta como “varejista”. A operação não está restrita apenas a essa etapa, especialmente quando se está diante de uma empresa com atuação no ramo alimentício maciçamente.

Entender que todo milho em grão vendido pela Recorrente não teria sido para industrialização na produção de alimento humano ou animal, com a devida vênua, seria o mesmo que afirmar que a empresa SEARA não produz qualquer tipo de mercadorias, apenas adquire para revenda.

Outro fato que coaduna com a equivocada presunção de comercialização para revenda é a **previsão contratual entre a Recorrente e a empresa MILEA, que expressamente prevê a “industrialização” como destinação da mercadoria, conforme relacionado na nota fiscal, em enxerto abaixo.**

(...)

A i. Autoridade Julgadora também entendeu que, uma vez que há operações tributáveis e operações beneficiadas pela suspensão, caberia a Recorrente apresentar a prova do benefício.

No entanto, evidente que essa prova não cabe a Recorrente, até porque **é praticamente impossível mensurar que a sua venda – exemplo 1 tonelada de milho – foi destinada exclusivamente para produção de determinada quantidade de alimentos.**

Portanto, não é dever legal da Recorrente analisar o “CNAE” da empresa destinatária, e tampouco comprovar a operação logística de seus adquirentes. Além disso, na eventualidade de se considerar elementos abstratos (presunção) para análise dos fatos, devem ser analisados todos os elementos possíveis – e não apenas aqueles que indicam restrições de direitos.

Ao verificar o que consta da acusação fiscal, constata-se que a Autoridade Tributária fundamentou seu Despacho Decisório nos seguintes termos (conforme Informação Fiscal às fls. 159/171):

Verifiquei ainda que a empresa requerente efetuou vendas de soja em grãos recebida de seus associados, no valor total de R\$ 1.823.408,00 no mês de janeiro de 2012, para as empresas abaixo, com suspensão das contribuições ao Pis e Cofins:

**- Seara Ind. E Comércio de Prod. Agropecuários Ltda**

**CNPJ: 75.739.086/0001-78 – R\$ 43.276,80**

**CNPJ: 75.739.086/0038-60 – R\$ 980.131,20**

**- Milea – Importação e Exportação de Cereais Ltda**

**CNPJ: 10.367.105/0001-37 – R\$ 800.000,00**

Nas notas fiscais de venda a empresa requerente coloca a seguinte observação, em desacordo às disposições da legislação (IN SRF 660/2006, art. 2º, § 2º):

*PIS/COFINS: Venda efetuada com suspensão das Contribuições para o PIS e da Cofins, conforme Leis Federais específicas e Instruções Normativas da RFB.*

O artigo 9º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004 realmente prevê que as vendas de INSUMOS destinados à fabricação de produtos a serem utilizados na alimentação humana ou animal poderão sair com suspensão do estabelecimento vendedor:

(...)

Os dispositivos acima não deixam margem de dúvida que as vendas com suspensão das contribuições ao PIS e Cofins somente poderão ser feitas se as empresas adquirentes cumprirem algumas condições, sendo a principal delas que o produto adquirido seja utilizada em seu processo industrial, nunca para revenda.

Não foi o caso das vendas efetuadas para as empresas Seara e Milea no qual constatei que não foram aproveitadas como insumos em razão das seguintes evidências:

**1. Os estabelecimentos da empresa Seara mencionados anteriormente, para os quais foram feitas vendas com suspensão das contribuições ao Pis e Cofins, não exercem atividade agroindustrial, observando que em relação à filial 75.739.086/0038-60, seu domicílio fiscal é situado em uma sala na Av. Brasil, 4312, em Maringá, Paraná;**

**2. Outra observação importante em relação à empresa Seara é que verifiquei outras vendas para aqueles estabelecimentos, devidamente tributadas (a maioria), concluindo, portanto, que realmente foram adquiridas para revenda;**

**3. Em relação à empresa Milea constatei que também não exerce atividade agroindustrial, observando, aliás, que o seu domicílio fiscal situado na Rua Henrique Dias, 235, Zona 03 em Maringá não se presta à existência daquele tipo de estabelecimento (é zona estritamente residencial naquela cidade).**

Convém destacar que a empresa vendedora é responsável pela verificação se a adquirente atende às condições impostas pela legislação nos casos de vendas com suspensão das contribuições ao Pis e Cofins.

Desta forma os valores foram acrescidos à base de cálculo das contribuições ao Pis e Cofins do mês de janeiro de 2012, observando que não houve apuração de valores a recolher das contribuições em razão da existência de saldos credores de períodos anteriores que foram aproveitados de ofício para dedução dos valores apurados.

Resta pacificado neste Conselho que os contribuintes que alegam possuir créditos tributários contra a União, utilizando-os para pedir ressarcimento, restituição ou declarar compensação, precisam comprovar a liquidez e certeza deste crédito, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, sendo daquele que alega o direito o ônus da prova, nos termos do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil:

**Lei nº 5.172, de 1966**

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários **com créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

**Lei nº 13.105, de 2015**

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

**I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;**

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

No presente caso, julga-se Recurso Voluntário contra o indeferimento parcial do direito creditório solicitado no Pedido de Ressarcimento – PER nº 37344.15675.170615.1.1.10-1606, no qual o Recorrente contesta: (i) a glosa de créditos sobre custos incorridos com vale-pedágio, matéria julgada no tópico anterior; e (ii) a inclusão de parcela de suas vendas, efetuadas com suspensão de PIS/COFINS, na base de cálculo destas contribuições, sob a alegação de inexistência de direito à referida suspensão.

Observa-se que, na sistemática de apuração de tributos não-cumulativos, o saldo credor que materializa o direito de crédito em determinado período de apuração é resultante da subtração, dos débitos apurados, do montante dos respectivos créditos. Logo, numa fiscalização para verificar a certeza e liquidez de direito creditório, devem ser avaliados não apenas os créditos acumulados no período, mas também a correção dos tributos apurados.

Contudo, apesar de ser ônus do contribuinte comprovar sua apuração tanto de créditos quando de débitos, para ao final verificar qual o saldo do período, isso não significa que a Autoridade Fiscal possa glosar seus créditos, ou lhe imputar novos débitos, sem apresentar uma fundamentação legal consistente, seja com base em fatos ou na legislação, e que possibilite ao contribuinte entender a acusação que lhe é feita e conseguir dela se defender.

Assim, transcrevo, mais uma vez, os fundamentos do Despacho Decisório (conforme Informação Fiscal às fls. 159/171):

1. Os estabelecimentos da empresa Seara mencionados anteriormente, para os quais foram feitas vendas com suspensão das contribuições ao Pis e Cofins, não exercem atividade agroindustrial, observando que em relação à filial 75.739.086/0038-60, seu domicílio fiscal é situado em uma sala na Av. Brasil, 4312, em Maringá, Paraná;
2. Outra observação importante em relação à empresa Seara é que verifiquei outras vendas para aqueles estabelecimentos, devidamente tributadas (a maioria), concluindo, portanto, que realmente foram adquiridas para revenda;
3. Em relação à empresa Milea constatei que também não exerce atividade agroindustrial, observando, aliás, que o seu domicílio fiscal situado na Rua Henrique Dias, 235, Zona 03 em Maringá não se presta à existência daquele tipo de estabelecimento (é zona estritamente residencial naquela cidade).

Com a devida vênia, não me parece que tais fundamentos sejam suficientes para concluir pela irregularidade dos créditos compensados. Nada impede que uma empresa realize uma aquisição em que conste da nota fiscal o endereço de um escritório ou de uma unidade administrativa, e que o produto adquirido seja posteriormente destinado à sua unidade de produção.

A despeito de eventuais polêmicas em relação à apuração do IPI, que é realizado por estabelecimento (mas ainda com possibilidade de transferência de créditos por meio de nota fiscal), tem-se que, em relação à apuração de créditos de PIS/COFINS, é irrelevante qual filial da empresa industrial consta da nota fiscal, tendo em vista que a apuração é realizada de forma centralizada na matriz.

Tal fato também se mostra insuficiente para levar à conclusão de que os produtos vendidos pela Recorrente não seriam utilizados como insumo em processo produtivo, mas tão somente objeto de revenda. Não se quer afirmar, com isso, que o contribuinte tenha comprovado que seu cliente efetivamente utilizou as mercadorias como insumo; apenas se afirma que a acusação fiscal é demasiadamente frágil para que se possa exigir, de outro lado, uma prova robusta.

A relação de causa e efeito que a Autoridade Fazendária tenta atribuir ao fato não se mostra verdadeira: a nota fiscal emitida em nome de uma filial sem instalações industriais **não** implica que a mercadoria tenha sido objeto de revenda. A sua utilização como insumo continua sendo uma possibilidade, exceto se o Auditor-Fiscal tivesse provado que a unidade constante da nota fiscal era a única unidade existente, o que não é o caso.

Deve-se lembrar também que, se as unidades da Seara e da Milea que realizaram a aquisição não possuíam estrutura industrial, tampouco possuíam estrutura para armazenar os produtos e realizar sua posterior revenda. Assim, evidencia-se que o fato narrado pelo Auditor-Fiscal não possibilita qualquer conclusão sobre sua destinação final.

Quanto ao item 2 acima transcrito, onde se afirma que a maioria das outras vendas para aqueles estabelecimentos da Seara foram tributadas, entendo que também não é razoável a conclusão de que este fato leve à conclusão de que as mercadorias em questão foram realmente adquiridas para revenda. Nada impede que grande parte das mercadorias tenha sido tributada por ter como destino a revenda e uma outra parte menor tenha sido usada como insumo.

Se a Autoridade Fiscal entendia haver indícios de que essas vendas eram apenas para revenda e, portanto, tributáveis, deveria ter aprofundado sua fiscalização. Poderia: (i) ter verificado as notas fiscais de saída das empresas Seara e Milea e assim identificar se algum percentual das aquisições realizadas junto ao fiscalizado foram revendidas no estado em que foram adquiridas; (ii) realizar uma auditoria de estoques com base na escrituração contábil/fiscal para alcançar a mesma conclusão anterior; (iii) ter realizado uma circularização junto aos adquirentes do produto, intimando-os a informar como se efetiva seu processo produtivo, se realizaram a revenda das mercadorias ou de parcela destas, e as razões pelas quais parte das aquisições realizadas junto ao fiscalizado eram tributadas e parte tinha a tributação suspensa.

Contudo, tal aprofundamento não foi realizado. Limitou-se o Auditor-Fiscal a concluir que, se parte das vendas eram tributadas, então todas as vendas as vendas deveriam ter sofrido a mesma tributação, sequer cogitando que uma parte dessas vendas poderia ter sido utilizada como insumos, muito menos buscando trazer aos autos outras provas para amparar suas conclusões.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido do contribuinte.

### **III - CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para manter a suspensão do PIS/Pasep nas vendas indicadas pela Autoridade Fazendária.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares