



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10930.908067/2016-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.384 – 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: 01/10/2014 a 31/12/2014

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.

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 10002.98232.170615.1.1.18-0012 (fls. 2-11).

O valor total pleiteado no aludido PER foi de R\$ 114.097,99, referente ao saldo de créditos de PIS/Pasep Não Cumulativo vinculados a receitas do mercado interno não tributadas e de exportação do 4º Trimestre de 2014. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina-PR, por meio do Despacho Decisório nº de fls. 197-198, reconheceu o direito ao crédito de R\$ 86.909,70.

As razões do indeferimento parcial do pedido constam da Informação Fiscal de fls. 186-196, 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 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.

- Os valores apurados foram consolidados em um demonstrativo elaborado pela autoridade fiscal, o qual 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 e de exportação do 4º Trimestre de 2014, no valor de R\$ 86.909,70.

O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório em 02/12/2016 (fls. 216) e apresentou manifestação de inconformidade em 27/12/2016 (fls. 267-277), 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.

- 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 06-68.557, às fls. 334/351, 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.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 03/02/2020 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 357), apresentou Recurso Voluntário em 03/03/2020, juntado às fls. 360/372, 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, **íntegro 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 ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares