



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.904522/2013-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.247 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de junho de 2021
Recorrente VALE GRANDE INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

Créditos da Não-Cumulatividade. Conceito de Insumo. Critérios da Essencialidade ou da Relevância.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça e incorporado pela legislação complementar tributária, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, enquadrando-se aí, no caso dos autos.

Cofins Não-Cumulativa. Créditos. Taxa de iluminação Pública. Multa por Atraso. Vedado.

Somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas com taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos.

Insumo. Frete na Aquisição. Natureza Autônoma.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado, porquanto reste compreendido no núcleo do propósito econômico pessoa jurídica.

PIS/Cofins. Bens/Serviços. Não Sujeitos o Pagamento. Créditos. Vedado..

Por expressa disposição legal, não há direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

PIS/Cofins. Frete. Produtos Acabados. Crédito. Possibilidade.

Frete de produtos acabados entre estabelecimento da própria pessoa jurídica gera crédito da não-cumulatividade das contribuições Cofins e PIS, por subsunção ao conceito de “frete na operação de venda”, nos termos do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833 (e art. 15, inciso V).

Acordam os membros do colegiado, por maioria, dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas de a) manutenção de veículos pesados utilizados no transporte de gado; b) gastos com frete de produtos acabados entre estabelecimento da pessoa jurídica, vencidos, neste item, os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Luís Felipe de Barros Reche; e c) despesas com frete sobre compras, vencidos, neste item, os conselheiros Ronaldo Souza Dias e Luís Felipe de Barros Reche. A glosa sobre despesas com frete sobre compras de combustíveis e lubrificantes adquiridos com alíquota zero fora mantida por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-009.246, de 22 de junho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10183.904521/2013-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luís Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias, Gustavo Garcia Dias dos Santos e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao ressarcimento de Cofins não-cumulativa-Mercado Interno.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto.

O Acórdão de 1º grau julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, argumentando, em resumo, que:

- o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. O critério da

essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, 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 ou por imposição legal;

Bens para revendas ou utilizados como insumo:

- as glosas dos respectivos valores se referem a aquisições destinadas ao funcionamento e manutenção de veículos e caminhões utilizados nas etapas não integrantes do processo de produção dos bens destinados à venda. Os gastos em comento não geram crédito de PIS/Cofins, tendo em vista que são consumidos em veículos leves e veículos pesados utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica, (visita em confinamentos/fazendas, transporte de gado, entrega de produtos vendidos aos clientes), ou seja, em etapas anterior e posterior à produção de bens destinados à venda;

- importante pontuar que, embora não demonstrada ou quantificada, a parcela do gasto com combustíveis/lubrificantes/óleo diesel/peças de manutenção que seria destinada ao transporte do gado para abate, adquirida sem tributação das contribuições de PIS/Cofins (artigo 32, inciso I da Lei nº 12.058/2009), consumida em fase anterior ao início do processo produtivo, ainda que viesse integrar o custo de aquisição do bem/insumo gado, não poderia ser considerada para fins de creditamento, uma vez que referido insumo foi adquirido com suspensão das contribuições em tela;

- a glosa a título de deve ser mantida porque não foram apresentados documentos ou argumentos para infirmar a conclusão da fiscalização de que referidos valores não foram aplicados como insumos no processo produtivo dos produtos destinados à venda;

Serviços utilizados como insumo:

- o frete pago na aquisição de insumo para o processo de produção integra o custo de aquisição desse insumo. Isso é fato sedimentado. Por isso, a possibilidade de apropriação de eventual crédito a ser calculado sobre a aludida despesa de frete deve ser determinada em função também da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação ao próprio insumo transportado;

- a possibilidade de creditamento, como visto, deve ser analisada em relação aos bens adquiridos, e não em relação aos gastos com transporte e comissão sobre compra isoladamente. Se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, também o custo de seu transporte e de comissão sobre compra não gerará crédito sequer indiretamente;

Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de Vapor

- a glosa alcançou valores sem comprovação e itens da fatura estranhos à energia elétrica consumida no processo produtivo. A defesa protesta pelo direito de apurar o crédito sobre a totalidade dos valores pagos nas faturas de energia;

- só integram a base de cálculo em debate as parcelas que compõem, obrigatoriamente, o custo da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, nos termos do art. 3º, III, combinado com o seu § 1º, II, da Lei nº 10.833/2003, e art. 3º, IX, da Lei nº 10.637/2002. Esses dois incisos prescrevem que os créditos em discussão são calculados em relação à “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”;

- ainda que alguma composição da fatura seja considerada indissociável do custo da energia elétrica, por ser obrigatória, tais como a CIP, importa deixar em relevo que, por expressa disposição legal, somente a energia elétrica consumida compõe a base de cálculo do crédito, conforme elucidado pela Solução de Consulta Cosit nº 22/2016;

Despesas de Aluguéis de Prédios locados de Pessoa Jurídica:

- o documento referente à taxa de fiscalização expedido pela Prefeitura de Jundiá – SP revela que o imóvel locado da Frigoletti Armazéns Gerais Ltda. caracteriza estabelecimento utilizado para as atividades inerentes ao processo produtivo da Interessada;

- o restante da glosa refere-se a valores pagos a URUPÁ Indústria e Comércio de Alimentos Ltda. O conjunto probatório apresentado (contrato/aditivo de arrendamento de imóvel e comprovante de transferência bancária) não demonstra a utilidade/necessidade do respectivo imóvel para as atividades desenvolvidas nas etapas do processo produtivo, motivo pelo qual a correspondente glosa será mantida;

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda:

- ao analisar a Descrição do Processo Industrial e Recursos Utilizados, juntada aos autos pela Contribuinte, e os Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas – CTCR/Documentos Auxiliares de CTCR e demais documentos trazidos por meio da peça contestatória, não resta dúvida que os fretes glosados correspondem a transporte de produto acabado (tais como carne bovina) entre estabelecimentos da Contribuinte. Nota-se, ainda, que a Informação Fiscal anota que foram glosados todos os conhecimentos de transportes em que constava que a responsabilidade pelo frete era do destinatário, o que se confirma a partir do cotejo dos referidos documentos constantes dos autos;

- assim, com espeque no artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, andou bem a autoridade fiscal ao não considerar como insumos geradores de crédito os gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimento da própria pessoa jurídica, bem como aqueles suportados pelos destinatários dos produtos vendidos;

- no mesmo sentido, com base no dispositivo legal mencionado no parágrafo precedente, não geram créditos de PIS/Cofins os gastos relativos a pedágio, uma vez que esse item de glosa não configura serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados a venda;

Encargos de Depreciação sobre Bens do Ativo Imobilizado:

– a depreciação de bens do ativo imobilizado não considerados intrinsecamente relacionados à fabricação de produtos destinados à venda está fora da base de cálculo do crédito descontado. Essa restrição foi a causa motivadora da glosa promovida;

Devolução de Vendas Tributadas:

- somente se admitem créditos sobre devoluções de vendas nos casos em que as respectivas receitas tenham sido tributadas, o que não é o caso das receitas de exportação e das receitas auferidas com vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência;

Outras Operações com Direito a Crédito:

- a controvérsia recai sobre os gastos com seguros e monitoramento de veículos de carga no transporte de produtos acabados ao consumidor final. Ao contrário do entendimento defendido pela Manifestante, a natureza dos gastos em comento não está intrinsecamente ligada ao seu processo produtivo;

- o artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10. 833/2003 não permite enquadrar os gastos glosados pela autoridade fiscal nas hipóteses de apuração de crédito de PIS/Cofins da Manifestante;

- a regra permissiva para a atividade de transporte de cargas não alcança o pleito em discussão, uma vez que a Manifestante se dedica ao ramo de indústria e comércio de alimentos (frigorífico) e não ao ramo de prestação de serviços de cargas.

Cientificado do acórdão recorrido, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando o direito de crédito nas seguintes operações:

- bens para revenda e bens utilizados como insumos
- serviços utilizados como insumo
- despesas de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor
- despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica
- despesas de armazenagem e fretes na operação de venda
- encargos de depreciação
- devolução de vendas tributadas
- outras operações com direito a crédito

A Recorrente cita legislação e jurisprudência e, ao final, pede, além da apensação dos processos; reforma do acórdão recorrido e reconhecimento integral do direito creditório e, consequentemente, homologação das compensações efetuadas.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressaltando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir.¹

Quanto ao conhecimento do Recurso Voluntário do contribuinte e demais matérias do mérito, exceção das despesas com frete sobre compras, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

Os créditos que permanecem em disputa, conforme destacado no relatório acima, correspondem aos seguintes itens: A) bens para revenda e bens utilizados como insumos; B) serviços utilizados como insumo; C) despesas de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor; D) despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica; E) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda; F) encargos de depreciação; G) devolução de vendas tributadas; H) outras operações com direito a crédito. Na sequência será analisado cada um dos itens.

A) bens para revenda e bens utilizados como insumos

Neste tópico, a glosa da maior parte dos itens se deu em razão da condição de não tributado do bem ou serviço, quando da respectiva aquisição. No recurso voluntário, a contribuinte, em síntese afirma que:

20. A aquisição dos produtos acima gera sim o direito ao creditamento glosado, na medida em que, a despeito de terem sido realizadas mediante alíquota zero de PIS e COFINS, é fato incontestável que foram previamente sujeitos a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação.

21. Nesse sentido, faz jus ao creditamento mesmo que o contribuinte adquira insumos tributados com alíquota zero, eis que paga, ainda que embutido no preço, o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, a exemplo de adubos, fertilizantes, ferramentas, maquinários, dentre outros, adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo. Por isso existe o legislador trouxe o art. 17 à Lei nº 10.033.

(...)

24. Ainda há outro argumento: essas operações não se tratam de operações não sujeitas ao pagamento das contribuições, elas são sim sujeitas ao seu pagamento, mas à alíquota zero, e por isto não incide o óbice previsto no artigo 3º. parágrafo 2º da Lei 10.637/02. com a redação dada pelas Leis nº 10.684/03 e 10.865/04, tal como acima transcrito.

¹ Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

25. Mesmo porque, o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 em pleno vigor, dispõe que “as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”.

26. Nessa esteira, então, as aquisições de produtos tributados pela presente contribuição a alíquota zero, suspensos ou no regime monofásico não se tratam “de operações não sujeitas ao pagamento das contribuições”, e por isto não incide o óbice previsto no artigo 3º, parágrafo 2º da Lei 10.833/03.

Entende-se não assistir razão ao Recorrente, porque o fundamento para a glosa, neste caso, corresponde ao que determina a lei, conforme §2º, II, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído 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)

Os argumentos da recorrente (que há tributo embutido no preço ou que alíquota zero, ainda é tributação) são ineficazes diante da expressa vedação legal. O Colegiado já se pronunciou **de forma unânime** neste sentido, em acórdão recente:

Acórdão nº 3401-007.465 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Sessão de 17 de março de 2020:

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II (norma equivalente à existente na Lei nº 10.637/2002, que trata do PIS/Pasep), veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor 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.

Relator: Lázaro Antônio Souza Soares

Em relação a tais itens as glosas devem ser mantidas.

Há ainda no tópico a rubrica “Manutenção de Veículos”, cuja controvérsia a decisão recorrida resume:

Observa-se que não é todo valor de combustíveis/lubrificantes/óleo diesel/peças de manutenção que pode ser considerado como insumo do processo produtivo. Os gastos em comento não geram crédito de PIS/Cofins, tendo em vista que são consumidos em veículos leves e veículos pesados utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (visita em confinamentos/fazendas, transporte de gado, entrega de produtos vendidos aos clientes), ou seja, em etapas anterior e posterior à produção de bens destinados à venda.

Por sua vez, a Recorrente, em relação à manutenção de veículos, alega que “não considerar como gasto essencial na operação da Recorrente o transporte dos insumos traz imponente insegurança jurídica na metodologia de creditamento das contribuições do PIS e da COFINS, especificamente se o Fisco utiliza como premissa os já

mencionados Recurso Especial nº 1.221.170/PR, Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018”.

Entende-se que assiste parcialmente razão ao Recorrente, pois os veículos leves são utilizados na administração da empresa, assim gastos com sua manutenção são gastos administrativos, não gerando créditos. Contudo, gastos com a manutenção de veículos pesados para transporte de gado, por ser despesa com a própria movimentação de matéria prima, deve compor a base de cálculo dos créditos. Quanto ao material de limpeza contido na rubrica, a glosa deve ser mantida pelo mesmo fundamento da decisão recorrida (“os documentos probatórios apresentados não correspondem a material de limpeza e higiene”).

Assim, **Glosas Revertidas** com a manutenção dos veículos pesados utilizados no transporte do gado.

Com relação a lubrificantes e combustíveis (aplicados na produção) a Recorrente argumenta que foram aplicados no transporte do gado para abate e, no caso do óleo diesel, também para o funcionamento dos geradores de energia em horário de pico no processo produtivo, mas a alegação não pode prosperar, porque, em relação ao transporte de gado, pelos motivos aduzidos quanto aos gastos com a manutenção de veículos. Em relação a óleo diesel para funcionamentos de geradores, o item não consta da “Informação Fiscal”, nem da Manifestação de Inconformidade, muito menos do acórdão *a quo*, portanto, parece ser um equívoco a referência, que se explica por existir o ponto no outro processo também julgado nesta sessão (10183.904484/2013-43). Enfim, vale lembrar a razão para a glosa – independente do emprego - deste item apontada na “Informação Fiscal”:

36. Quanto aos gastos com “Combustíveis e Lubrificantes”, em que pese o permissivo legal para tomada de créditos, observa-se que os combustíveis (óleo diesel, gasolina e álcool) por terem sido adquiridos de comerciantes varejistas (postos), cuja tributação na venda se dá com alíquota zero (cf. art. 42 da MP nº 2.158-35/2001 e art. 5º, § 1º da Lei nº 9.718/98), não possibilitando, portanto, a apuração de créditos, conforme previsto do § 2º, II, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003,

Mantém-se a glosa.

Com relação aos demais itens do tópico cita-se a decisão recorrida: “foram adquiridos sem a tributação do PIS/Cofins (alíquota zero, suspensão, não incidência ou isenção), situação impeditiva, por expressa disposição legal, ao aproveitamento do crédito pretendido”, fundamento que se mantém neste voto.

B) serviços utilizados como insumo

Com relação à comissão na compra

A Recorrente defende a tese de que independe do fato de o insumo adquirido ser, ou não ser, onerado pelas contribuições para que seja incluído na base de cálculo dos créditos, pois considera serviços essenciais para o seu processo produtivo:

47. Já em relação aos gastos como comissão de compras, eles são necessários e essenciais à atividade da Recorrente, que muitas vezes é obrigada a negociar com produtores rurais e pequenos empreendedores. Diante desse cenário, precisar conceder benefícios financeiros aos seus representantes e parceiros comerciais para adquirir no menor tempo possível e com boas condições de saúde o gado que servirá de abate, desossa e produto final.

Cita acórdãos do CARF (3302-005.812, 3402-006.999, 3302-002.785) que adotam a mesma linha de entendimento. Porém, a questão está longe de pacificada neste tribunal fiscal.

Na linha de entendimento oposta, no sentido de que tais serviços seguem o regime de creditamento adotado para os insumos com os quais estão relacionados, há ainda outro tanto de decisões deste tribunal administrativo fiscal.

O Acórdão da CSRF nº **9303008.335** (há vários outros no mesmo sentido) exemplifica esta linha de entendimento. A análise do d. Relator (no citado acórdão) vale ser citada, porque pertinente e relevante, quando se utiliza o custo de aquisição como valor base do insumo:

(...)

Entendo que deve se dar aos serviços de corretagem, tratamento análogo ao dado aos serviços de fretes pagos na aquisição dos insumos. Da mesma forma que a corretagem, os fretes nas aquisições de insumos também não são insumos do processo industrial, porém o seu creditamento é admissível ao integrar o custo dos insumos e o seu crédito apropriado diretamente por meio dos insumos, caso estes gerem direito ao crédito. Se o insumo dá direito ao crédito, os serviços de fretes e corretagem, ao integrarem o custo de aquisição dos insumos, também dá direito ao crédito na mesma proporção. (...)

Na sequência, o d. Relator, ainda no acórdão mencionado, cita o Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018:

(...)

160. A uma, deve-se salientar que **o crédito** é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor **base para cálculo** de seu montante o **custo de aquisição do item**. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:

a) **se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;**

b) **ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.**

(...)

No Parecer Cosit/RFB nº 05/18 ainda se anota:

(...)

162. Daí, para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possa ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições, ou seja não incida a vedação destacada no parágrafo anterior.

163. Assim, por exemplo, não se permite a inclusão no custo de aquisição do bem para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos:

a) mão de obra paga a pessoa física, inclusive transporte e manuseio da mercadoria;

(...)

O acórdão da CSRF nº 9303-009.339 (relator: Andrada Marcio Canuto Natal), na mesma linha do anterior citado definiu, conforme ementa abaixo, além da necessidade de **integração ao custo de aquisição**, a manutenção de **proporção** entre o insumo propriamente dito comissão na compra.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE COMISSÃO DE COMPRAS NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA.

Os serviços de comissão de compras, na aquisição de matéria-prima, **não se subsumem no conceito de insumos de forma autônoma**. O seu crédito somente é permitido **quando agregam valores ao custo de aquisição** dos insumos. Esse crédito somente pode ser apropriado **na mesma proporção do crédito previsto para os insumos**.

Mantida Glosa sobre a comissão na compra

C) despesas de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor

Os créditos pleiteados decorrentes das despesas acima tituladas foram apenas parcialmente deferidos, pois foram glosados aqueles valores agregados na fatura da energia elétrica: demanda contratada, CIP, juros e multas.

A decisão recorrida registrou que “a glosa alcançou valores sem comprovação e itens da fatura estranhos à energia elétrica consumida no processo produtivo. A defesa protesta pelo direito de apurar o crédito sobre a totalidade dos valores pagos nas faturas de energia”.

Assim, a disputa referente a este tópico não diz respeito propriamente a energia elétrica, mas a outros custos relacionados tais como taxa de iluminação pública ou CIP, demanda contratada e juros e multa. A recorrente argumenta que os gastos são obrigatórios, assim, devem ser considerados insumos para efeito de creditamento.

No entanto, por expressa determinação legal, apenas gera crédito o custo da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, nos termos do art. 3º, III, combinado com o seu § 1º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 2002:

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

(...)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

O texto legal não autoriza ao intérprete incluir outras despesas, a título de acessórios, além da própria despesa de energia na base de cálculo de créditos. Ademais, o caso da multa por atraso ensejaria vantagem indevida ao usuário em mora, em relação ao usuário pontual, premiando e incentivando a inadimplência. E o tributo (taxa ou contribuição de iluminação pública) por sua própria natureza não pode ser considerado um acessório do preço pago pelo consumo de energia.

Assim, a taxa de iluminação pública, tributo cobrado pelos municípios, e a multa, cobrada pela concessionária em razão da mora do usuário, não pode gerar crédito a favor do contribuinte.

A Solução de Consulta Cosit nº 22, de 04/03/16, já citada na decisão recorrida, firmou o entendimento com o qual se alinha:

12. Cabe ressaltar que a redação dos dispositivos legais acima transcritos é clara ao estabelecer que gera direito a créditos do PIS/Pasep a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, e não a energia elétrica contratada, nem tampouco o valor total da fatura de energia elétrica como informou a consultante. Não gerando, assim, o direito a crédito os valores tais como **taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros que possam ser cobrados na fatura**, embora dissociados do custo referente à energia elétrica efetivamente consumida.

Esta Turma em votação unânime, acórdão nº 3401-008.606, de minha relatoria, em sessão de 14/12/2020, já decidiu no mesmo sentido:

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

Cofins Não-Cumulativa. Créditos. Taxa de iluminação Pública. Multa por Atraso. Vedado.

Somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas com taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos.

Assim, mantém-se a glosa no tópico.

D) despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica

A decisão de primeira instância reverteu a glosa em relação à Locação de imóvel da Frigoletti, pois, entendeu que o “documento referente à taxa de fiscalização expedido pela Prefeitura de Jundiaí – SP revela que o imóvel locado da Frigoletti Armazéns Gerais Ltda caracteriza estabelecimento utilizado para as atividades inerentes ao processo produtivo da Interessada. Assim, restabelece-se na base de cálculo do crédito o valor dos aluguéis pagos à Frigoletti Armazéns Gerais Ltda, ...”.

A fundamentação para manter a glosa das despesas relativas aos demais itens do tópico finca-se na carência probatória:

O restante da glosa refere-se a valores pagos a URUPÁ Indústria e Comércio de Alimentos Ltda. O conjunto probatório apresentado (contrato/aditivo de arrendamento de imóvel e comprovante de transferência bancária) não demonstra a utilidade/necessidade do respectivo imóvel para as atividades desenvolvidas nas etapas do processo produtivo, motivo pelo qual a correspondente glosa será mantida.

A Recorrente em sua contradita no recurso voluntário contesta:

62. Não obstante, a demonstração através dos comprovantes de empresa bancária para a Urupá Indústria e Comércio de Alimentos Ltda. (arrendador) faz prova suficiente das operação contratada pela Recorrente. E a apresentação do aditivo

também faz prova da operação, pois demonstra que existe um contrato assinado, válido e apto a produzir efeitos, obrigando as partes.

De fato, a própria Fiscalização já havia concluído pela insuficiência probatória (vide Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0307/2016, de 22 de novembro de 2016, fls. 7.409 e ss), onde justificara a conclusão nos seguintes termos:

62. Com vistas à comprovação do direito aos créditos apurados sobre “Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica”, o contribuinte foi intimado a apresentar cópias dos contratos de aluguel e respectivos comprovantes de pagamento, referentes ao período examinado.

63. Em resposta, o contribuinte apresentou planilhas com as relações das despesas de aluguéis em que se creditou (fls. 1574 a 1585). Todavia, não foram apresentadas cópias dos contratos de locação, tampouco os comprovantes de pagamentos referentes ao período analisado.

64. Os valores existentes nas planilhas apresentadas pelo contribuinte são compatíveis com os valores que constam nos DACON entregues. Entretanto, os dados apresentados são insuficientes para se concluir a respeito do direito creditório, tendo em vista que a lei impõe certas condições para a apuração dos créditos em tela, tais como: que a locação seja contratada com pessoa jurídica domiciliada no País (art. 3º, § 3º, I), que as despesas com aluguel sejam pagas ou creditadas a pessoa jurídica domiciliada no País (art. 3º, § 3º, II) e que os bens objeto de locação sejam efetivamente utilizados nas atividades da empresa (art. 3º, IV).

65. Com base apenas nos registros contábeis e nas informações e documentos disponibilizados pelo contribuinte não é possível identificar os bens locados, nem sua localização ou sua utilização nas atividades da empresa.

66. Assim, tendo em vista a insuficiência dos elementos apresentados pelo contribuinte para comprovar o direito creditório, o qual deve ser líquido e certo, os valores referentes às despesas com aluguéis de prédios foram glosados, com fundamento no inciso I do artigo 107-A da IN RFB nº 1.300/2012, in verbis: (...)

No que pese a alegação da Recorrente, entende-se pela insuficiência da documentação apresentada (exceto em relação o valor dos aluguéis pagos à Frigoletti Armazéns Gerais Ltda, já revertidas na DRJ), mantendo-se a decisão *a quo* no ponto.

E) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda

A controvérsia residual que chega à segunda instância de julgamento refere-se aos fretes glosados correspondentes “a transporte de produto acabado (carne bovina) entre estabelecimentos da Recorrente” (item 67 do RV). A decisão recorrida entendeu que “com espeque no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, andou bem a autoridade fiscal ao não considerar como insumos geradores de crédito os gastos com frete de produtos acabados entre estabelecimento da própria pessoa jurídica. bem como aqueles suportados pelos destinatários dos produtos vendidos”.

Quanto à glosa dos fretes suportados *pelos destinatários dos produtos vendidos* não há controvérsia, pois nem mesmo fora contestada. Observa-se, porém, que em relação aos fretes suportados pelo contribuinte, o ponto ainda goza de certa controvérsia neste tribunal fiscal. Verifica-se, contudo, a tendência de a CSRF firmar o entendimento de reconhecer o direito ao crédito da despesa de frete com produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Por exemplo, no Acórdão nº 9303-009.043 – CSRF / 3ª Turma, de 17/07/19, **por maioria** reconheceu que:

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Na fundamentação do voto no acórdão citado adota-se o argumento de que “se trata de frete **para a venda**, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “**operação**” de venda”, incluindo, portanto, “os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão”.

Assim, nesta linha de entendimento as glosas dos gastos com frete de produtos acabados entre estabelecimento da própria pessoa jurídica devem ser revertidas.

Glosas Revertidas.

F) encargos de depreciação

Para relembrar a controvérsia na atual fase do contencioso, cita-se o resumo no voto da decisão *a quo*:

Está explicado na Informação Fiscal SEORT/DRF-Cuiabá/MT que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 impedem o descontado de créditos calculados sobre encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado não considerados intrinsecamente relacionados à fabricação de produtos destinados à venda.

Logo, com base na norma legal, foram glosados os valores da rubrica “Veículos e Acessórios”; e as rubricas que tiveram como destaques os Centros de Custos “Administrativo” e “Transporte”. Foi aceito apenas valores de depreciação registrados no Centro de Custos “Gerencia Industrial”.

A peça de resistência discorda de parte considerável da glosa dos valores. Argumenta que o documento apresentado demonstra valores contabilizados como ativo imobilizado (1068-Gerencial Industrial) decorrente de computadores alocados no centro de custo utilizados no controle de máquinas e equipamentos no processo de produção.

A defesa, relativamente aos valores de depreciação dos demais itens do ativo imobilizado não aceitos pela fiscalização, apenas argumenta que tem direito ao creditamento porque são utilizados no processo produtivo.

A contribuinte, no Recurso Voluntário, qualificou de simplista o argumento da decisão recorrida, discorreu sobre o princípio da verdade material, citou o prestigiado tributarista Alberto Xavier, mas não demonstrou efetivamente – mediante planilhas e documentos – a depreciação de outros equipamentos alocados na produção não considerados, discriminando estes daqueles destinados à administração. Muito menos deu o passo seguinte de juntar documentos comprobatórios. Vale destacar mais uma vez que os valores de depreciação registrados na rubrica *Centro de Custos Gerencia Industrial* foram considerados pela autoridade fiscal na base de cálculo de apuração do

crédito (v. fls. 6174 e ss.), não procedendo a alegação de ter havido “glosa dos créditos decorrentes de encargos de depreciação para o centro de custo caracterizado como “gerência industrial”

Glosas mantidas.

G) devolução de vendas tributadas

Por força de disciplina expressa da lei, é vedada a apuração de créditos sobre devoluções de vendas quando as respectivas receitas não tenham sido tributadas, como no caso das receitas de exportação e das receitas auferidas com vendas no mercado interno, efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Veja o disposto nos artigos 3º, VIII, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

(...).

A Fiscalização já havia exposto de forma clara que “prevaleceu como único critério de glosa das devoluções o fato de os produtos terem sido, ou não, tributados. Nesse sentido, os valores correspondentes a produtos devolvidos que, de acordo com as notas fiscais eletrônicas, foram vendidos sem tributação, foram glosados”. Vide a este propósito fls. 299 e seguintes.

A decisão recorrida bem assentara que “**a natureza dos créditos sobre devolução de vendas não está relacionada à não cumulatividade**. Tais créditos tem por função evitar a tributação sobre o fato gerador que não ocorreu ou desfazer a tributação sobre o fato gerador que, tendo ocorrido, foi desfeito. Assim, estes créditos somente podem ser utilizados para descontar do valor da contribuição devida, não se lhes aplicando os percentuais de rateio para vinculação às receitas e, conseqüentemente, não repercutindo nos valores passíveis de ressarcimento”.

Glosas mantidas.

H) outras operações com direito a crédito

No resumo da decisão recorrida “a controvérsia recai sobre os gastos com seguros e monitoramento de veículos de carga no transporte de produtos acabados ao consumidor final. Ao contrário do entendimento defendido pela Manifestante, a natureza dos gastos em comento não está intrinsecamente ligada ao seu processo produtivo”.

A recorrente concorda que “a controvérsia, como cita a Decisão recorrida, recai sobre os gastos com seguros e monitoramento de veículos de carga no transporte de produtos acabados ao consumidor final” (item 97 do RV), mas defende a manutenção do crédito daí decorrente porque entende ser tais despesas essenciais à sua atividade.

A Recorrente cita a Solução de Consulta COSIT nº 228/19, mas a norma complementar ali contida não respalda o seu entendimento, porque refere-se aos créditos decorrentes

de gastos com rastreamento/monitoramento na aquisição de insumos, não para transporte de produtos acabados. Além disso, a citada SC COSIT e os acórdãos (3201-002.820; 3401-002.857) invocados a fim de amparar o crédito requerido falham neste encargo, pois se referem à empresas prestadoras do serviço de transporte de cargas, não sendo este o caso da contribuinte.

Neste sentido, alinha-se, no ponto, com a decisão contestada que argumentou:

A Solução de Consulta RFB/Cosit nº 168/2019 esclarece que, para a pessoa jurídica que se dedica ao “ramo de transporte rodoviário de cargas”, os custos incorridos com seguro de cargas, seguro de veículos para transporte de cargas, bem como com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento) estão abarcados pelo conceito de insumos para fins de aplicação do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, haja vista que referidos gastos são utilizados no processo de produção dos serviços de transportes de cargas prestados.

É patente que a regra permissiva para a atividade de transporte de cargas não alcança o pleito em discussão, uma vez que a Manifestante se dedica ao ramo de indústria e comércio de alimentos (frigorífico) e não ao ramo de prestação de serviços de cargas.

Glosas mantidas.

Quanto às despesas com frete sobre compras, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigmático.

Em que pese toda a deferência que presto às considerações do Ilustre Conselheiro Ronaldo Souza Dias, ousou divergir de seu posicionamento quanto à possibilidade de apuração de créditos do Pis e da Cofins calculados em relação aos fretes incorridos nas aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero.

Com a nova definição de insumo estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, ficou ainda mais claro, no meu entendimento, que o frete – desde que, à luz do processo produtivo no qual esteja inserido, atenda aos parâmetros da essencialidade ou da relevância – não se afigura tão somente como um mero componente acessório do custo de aquisição de um bem adquirido, assumindo, assim, posição autônoma para que, na condição de serviço utilizado como insumo, possa por si só gerar direito a crédito.

Referido entendimento decorre de duas premissas.

A primeira se exterioriza na ideia de que, para fins de tomada de créditos, a delimitação do processo produtivo deve ser concebida sob um prisma mais amplo, que contemple todos aqueles subprocessos afetos ao núcleo do propósito econômico da empresa e não sob a restrita ótica de uma “linha de montagem”, em que se pode objetivamente definir o seu começo e o seu fim. Até porque esse enfoque é incapaz de acomodar a complexidade das diferentes atividades econômicas atualmente desenvolvidas e - principalmente – não se mostra perfeitamente conciliável com os próprios critérios da essencialidade e relevância, que se utilizam do “teste da subtração” para definição do que é insumo.

O outro pressuposto é sobremaneira mais simples e decorre do inexorável fato de que o frete é, para todos os efeitos, um serviço como outro qualquer, comportando direito ao crédito sempre que se mostrar essencial ou relevante no contexto das atividades econômicas desenvolvidas pela empresa, não se mostrando acertado, assim, considerá-lo como serviço sui generis, recebendo distinto tratamento em relação aos demais serviços adquiridos.

É claro que o novo “status” do frete não lhe retira da categoria de componente do custo de aquisição de um bem adquirido – mesmo porque tal condição decorre em verdade da ciência contábil - de modo que, no caso das pessoas jurídicas que produzem ou industrializam bens destinados a venda ou que prestam serviços, o frete poderá ensejar direito a crédito autonomamente (desde que essencial ou relevante) ou como componente do custo de aquisição.

Feitas essas breves considerações, detenho-me ao ponto de divergência: o frete incorrido na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero.

De acordo com as considerações do voto-vista da Min. Regina Helena Costa, no REsp nº 1.221.170/PR, no plano dogmático, havia três linhas de entendimento identificáveis no que concerne ao alcance do termo insumo: i) a orientação restrita, que adotava como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto; ii) a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo (“teste de subtração”), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência; e, por fim, (iii) a orientação ampliada, cujas bases se aproveitam do amplíssimo conceito de insumo da legislação do IRPJ.

Como consabido, prevaleceu no Superior Tribunal de Justiça a linha intermediária, que, se por um lado não tem alcance tão amplo como aquele que se exterioriza pela legislação do IRPJ, tampouco é limitada aos critérios físicos estabelecidos pela legislação do IPI, acarretando, a meu ver, não só a necessidade de uma nova leitura acerca do conceito de insumo como também de um novo entendimento a respeito do alcance do termo “produção”, para fins de tomada de crédito das contribuições.

É que não parece razoável admitir que o STJ tenha abandonado a orientação restrita a respeito do conceito de insumo, aproveitada da legislação do IPI - que, a princípio, identificava como tal apenas os insumos diretos, as matérias-primas e os produtos intermediários - e, ainda assim, tenha continuado a acolher a ideia de que o termo “produção” continue intrinsecamente ligado àquela legislação. Nessa hipotética situação, não restariam compreendidas no conceito de insumo aquelas atividades que, a despeito de serem manifestamente essenciais ou relevantes e, assim, afetas à atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica, ocorrem fora dos rígidos limites do processo produtivo em sentido estrito, isto é, daquele demarcado de acordo com os parâmetros estabelecidos na legislação do IPI.

Nesse contexto, penso que a leitura mais adequada para a questão passa pela possibilidade de tomada de créditos em relação a todos os bens e serviços que sejam essenciais ou relevantes - conforme definiu o STJ - e, ao mesmo tempo, incluam-se naquele eixo central de atividades que, em conjunto, revelem o próprio propósito econômico da pessoa jurídica, ainda que tais atividades ocorram antes ou depois do rigoroso processo produtivo delineado pela legislação do IPI.

É evidente que isso não significa admitir créditos sobre todo e qualquer dispêndio, ainda que, sob a ótica da própria pessoa jurídica, se mostrem essenciais ou relevantes. Conquanto a expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, a verdade é que todas as discussões e conclusões lapidadas pelo STJ circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

Dessa forma, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades acessórias ao seu propósito econômico, diversas da produção de bens e da prestação de serviços, não representam aquisição de insumos, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico etc. da pessoa jurídica - até porque do contrário estar-se-ia a adotar o conceito da legislação do IRPJ, que, como vimos, fora igualmente rejeitado pelo STJ.

Por outro lado, também não me parece correto assumir que o fato de o processo produtivo em sentido estrito não ter se iniciado seja um obstáculo para que referido dispêndio se encontre inserido no “eixo de produção” da pessoa jurídica e, ainda, que o frete incorrido para transportar os insumos para dentro do estabelecimento da pessoa jurídica se revele como uma despesa qualquer, ensejando direito a crédito somente por contabilmente compor o custo de aquisição, a ponto de afastar a possibilidade de apuração de créditos somente porque o bem transportado é desonerado.

Por todo o acima exposto, dou provimento ao recurso voluntário para admitir o crédito calculado sobre o frete incorrido nas aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero.

Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas de a) manutenção de veículos pesados utilizados no transporte de gado; b) gastos com frete de produtos acabados entre estabelecimento da pessoa jurídica, e c) despesas com frete sobre compras.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente Redator