Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10935.723795/2019-59

Processo nº	10935.723795/2019-59
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3401-012.667 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	29 de fevereiro de 2024
Recorrente	SANTA ROSA AGROINDUSTRIAL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/01/2018 a 30/03/2018

RESSARCIMENTO. SERVIÇOS DE FRETES. CRITÉRIOS DEFINIDOS PELO STF NO RESP Nº 1.221.170/PR-RR.

São premissas a serem observadas pelo aplicador da norma, caso a caso, a essencialidade e/ou relevância dos insumos e a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário), além das demais hipóteses legais tratadas no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

FRETE NA COMPRA DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. SERVIÇO DESVINCULADO DA OPERAÇÃO DE COMPRA. CRÉDITO CONCEDIDO.

O frete contratado para o transporte de matéria-prima é elemento dissociado da operação principal (aquisição do insumo). Uma vez demonstrado que o transporte do insumo é fundamental para o inicio do processo de fabricação ou industrialização dos produtos, as contribuições incidentes na operação são passíveis de ressarcimento, a teor do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

FRETE DE PRODUTOS INACABADOS E MATÉRIA-PRIMA ENTRE ESTABELECIMENTOS. ESSENCIALIDADE DEMONSTRADA. GLOSA REVERTIDA.

Provado que os estabelecimentos da contribuinte (matriz e filiais) realizam o processo de industrialização ou fabricação de dos óleos vegetais e farelos, o transporte da matéria-prima de uma unidade a outra se mostra essencial, vez que sem a matéria-prima sequer é iniciada a etapa de industrialização pela unidade produtora.

ENERGIA ELÉTRICA CONTRATADA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. CRÉDITO NÃO CONCEDIDO.

Segundo os incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, das Leis nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002, apenas a energia consumida no estabelecimento comercial do contribuinte é passível de ressarcimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por dar provimento parcial do Recurso Voluntário, para reverter às glosas sobre os fretes contratados para o transporte dos insumos adquiridos à alíquota zero e fretes contratados para transporte na transferência de produto inacabado ou puro entre os estabelecimentos da empresa. Vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que votou por também reverter as glosas referentes ao frete sobre produto acabado e energia elétrica.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente). Ausente o conselheiro Renan Gomes Rego, substituído pelo conselheiro João Jose Schini Norbiato.

Relatório

Simples, mas objetivo adoto o relatório do acórdão recorrido para retratar os fatos:

> Trata o processo de Pedido de Ressarcimento nº 16455.34097.040418.1.1.18-4540 referente à crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não-Cumulativo, no valor pleiteado de R$ 432.292,10, relativo ao 1º Trimestre de 2018. Por meio do Despacho Decisório nº 608, a DRF em Cascavel/PR reconheceu parcialmente o direito creditório no valor deferido de R$ 407.393,91.
>
> Em decorrência da análise procedida pela autoridade fiscal com base, inicialmente, nas EFD Contribuições e em memórias de cálculo, planilhas, documentos fiscais apresentados pela contribuinte, foram juntados no Dossiê de Atendimento Digital nº 13033.026405/2019-51. Foram efetuadas as seguintes glosas, por não gerarem direito a crédito ou pela ausência de efetiva comprovação documental:
>
> a) bens não enquadrados como insumos da produção, em especial, ferramentas e algumas máquinas não empregadas no processo produtivo (lavadora de alta pressão, cortador de grama, roçadeira e ventilador industrial);
>
> b) energia elétrica não consumida: valores que se referem à disponibilização de potencial de energia elétrica e outros tipos de despesas que não se referem ao consumo de energia elétrica propriamente;
>
> c) aquisições cujos documentos fiscais não foram encontrados ou apresentados pela interessada;
>
> d) notas fiscais de outros períodos (crédito extemporâneo);

Original

e) aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, ou sem o seu destaque nas notas fiscais;

f) fretes na compra de insumos com alíquota zero, suspensão ou não incidência da contribuição;

g) frete entre estabelecimentos da interessada;

Cientificada da decisão, por meio de seu domicílio tributário eletrônico, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade para pleitear a reforma da decisão pelas razões apresentadas a seguir.

Sobre as despesas com energia elétrica – demanda contratada e ICMS-ST –, a manifestante alegou, conforme técnica contábil, não ser apenas a energia consumida, mas, também, o valor da demanda contratada e do ICMS-ST, porque, no caso, estes montantes estão compreendidos como despesas e custos relativos ao consumo de energia elétrica, principalmente, por serem encargos obrigatórios para a unidade consumidora.

E mais especificamente sobre o ICMS-ST a manifestante alegou que esse é tributo não recuperável e integra o custo de aquisição, na forma do artigo 301, do RIR/2018, pois faz parte do valor da energia consumida.

Sobre as notas fiscais de outros períodos, a manifestante alegou que ocorreu, em verdade, foi o lançamento contábil das notas fiscais ao término do período, em razão de notas fiscais que ainda não estavam disponíveis ou em trânsito, mas que não significa que o crédito é extemporâneo. Segundo ela, esta forma de lançamento contábil é apenas um ajuste de períodos anteriores, o que é permitido, inclusive para a geração da ECD, pois estava impossibilitada de lanças as notas fiscais no período, pelas diversas razões que apresentou.

No tocante aos tipos de despesas com fretes contratados pela interessada, a manifestante alegou respeito ao regime da não-cumulatividade, uma vez que o frete contratado é tributado. Quanto ao frete entre estabelecimentos, alegou ser despesa necessária, essencial e relevante, ligada a seu custo logístico e relacionado ao seu processo produtivo.

Ao final, a manifestante requereu o reconhecimento da procedência de sua Manifestação de Inconformidade e o ressarcimento dos valores glosados.

É o relatório.

Ato contínuo foi julgado parcialmente procedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, aqui Recorrente, sendo revestidas, apenas, às glosas com aquisições de defensivos agrícolas. A decisão recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2018 a 30/03/2018

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com transporte na aquisição de insumos e matéria-prima adquiridos com alíquota zero e com suspensão da contribuição não geram direito ao crédito da não cumulatividade da contribuição.

Original

> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES DE MATÉRIA PRIMA E DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.
>
> O transporte de matéria prima ou de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa não integram o conceito de insumo a ser utilizado na produção de bens destinados à venda e, por isso, não geram direito à apuração de créditos do regime não cumulativo da Contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.
>
> REGIME NÃO-CUMULATIVO. ICMS-ST PAGO PELO ADQUIRENTE DE ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação ao valor de ICMS pago pela pessoa jurídica adquirente de energia elétrica na condição de responsável pela retenção e recolhimento do imposto.

Intimada da decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário discutindo a manutenção das glosas atinentes aos fretes a) sobre compras, b) entre estabelecimentos, c) na remessa para formação de lotes de exportação; d) despesas com energia elétrica – demanda contratada e ICMS-ST.

É o breve relatório.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

1. Breve Introito.

Depreende-se dos autos, que na análise do PER nº 03039.59953.040414.1.1.19-6248, a Autoridade Fiscal respalda-se nas Leis nºs 10.833/2003 e 10.925/2004 e IN/SRF nº 404/2004 como motivação para às glosas efetuadas sobre os fretes.

> **1. Bens e serviços utilizados como insumo – Enquadramento no conceito de insumos – Geral**
>
> (...)
>
> Assim foram glosados os itens que foram identificados como sendo ferramentas adquiridas para pelo contribuinte, que não se encaixam dentro do conceito de insumo.
>
> A relação completa das notas fiscais glosadas pelos motivos mencionados neste tópico está em tabela anexada a este Despacho Decisório, sendo que na última coluna da tabela estará a indicação "insumo"
>
> Também no imobilizado foram glosados itens que não são considerados como ligados à produção dos produtos da empresa. Tais itens foram: lavadora de alta pressão, máquina de cortar grama, roçadeiras e ventilador industrial.

Original

2. Energia Elétrica

A Lei n' 10.637/02 em seu art. 3', IX e a Lei n' 10.833/03 em seu art. 3', III permitem o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a despesas de energia elétrica incorridas no mês de apuração. Este dispositivo legal é claro ao estabelecer que gera direito a créditos do PIS/Pasep e Cofins apenas a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, conforme trecho reproduzido a seguir:

(...)

3. Ausência de comprovação das operações

(...)

Portanto, ficam glosados as bases de cálculo das aquisições cujos documentos fiscais não foram encontrados pelo contribuinte. Na planilha de glosa utilizou-se a nomenclatura "não apresentada".

4. Notas Fiscais de outros períodos

(...)

Por isso, foram glosadas as NFs que logrou-se identificar não se referirem aos trimestres em que constam como geradoras de créditos. Na planilha de glosas essas Notas Fiscais estão anotadas como "Período". Tal motivo de glosa foi aplicado, com mesmo fundamento em todos os itens que compõe a base de cálculo (insumo, serviços, fretes).

5. Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições

Verificou-se, no entanto, que o contribuinte se utilizou de aquisições que não se sujeitaram ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para aproveitamento de crédito, o que é vedado pelo dispositivo supracitado.

Identificamos casos de notas fiscais de cavaco (de empresas que não são optantes do SIMPLES NACIONAL) que não trouxeram as contribuições para o PIS e a COFINS destacadas em suas informações. Verificou-se, no entanto, que o contribuinte se utilizou de aquisições que não se sujeitaram ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para aproveitamento de crédito, o que é vedado pelo dispositivo supracitado. Identificamos casos de notas fiscais de cavaco (de empresas que não são optantes do SIMPLES NACIONAL) que não trouxeram as contribuições para o PIS e a COFINS destacadas em suas informações.

6. Frete na aquisição

Conforme já mencionado, o art. 3', inciso IX, da Lei n' 10.833, de 2003, dispõe expressamente que o frete na operação de venda ,desde que suportado pelo vendedor, pode gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa.

No caso das aquisições de bens, os custos com fretes contratados pelo adquirente destes bens não constam expressamente na legislação como geradores de crédito das contribuições. No entanto, considera-se que o frete na compra integra o custo de aquisição dos bens movimentados. Por conseguinte, esses custos poderão possibilitar a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins desde que permitido o creditamento em relação ao bem adquirido. No entanto, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá tal direito em relação aos custos com seu transporte.

Original

7. Transferência entre filiais

(...)

Como visto, o frete só gera creditamento no caso de aquisição de insumos e no caso de venda de mercadoria. A movimentação entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica não está entre as hipóteses que permite a apuração de crédito.

8. Crédito Presumido

(...)

Analisadas as disposições legais aplicáveis ao caso e as informações apresentadas pelo contribuinte, não foram encontradas inconsistências e o crédito foi calculado com base na planilha de notas fiscais apresentadas em atendimento à intimação em cada mês da emissão das referidas notas.

Adotando o critério de relevância ou essencialidade, a DRJ decidiu pela manutenção das glosas justificando, em síntese, a falta de previsão legal. Colaciono excerto do voto:

2 DA DESPESA COM ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA E DO ICMS-ST CORRESPONDENTE

(...)

Fato é que a lei clara quando deixa de afirmar que não despesas com energia elétrica que permitem a tomada de créditos da não cumulatividade, mas a energia elétrica consumida, efetivamente. Há diferença nesses entendimentos e a manifestante expressou essa diferença em sua petição quando alegou que não é apenas a energia consumida passível de créditos, mas todos os custos envolvidos.

Especificamente sobre o ICMS-ST incidente sobre a energia elétrica, e em especial ainda, dada a alegação de a interessada ser mera consumidora de energia elétrica, há que se ter em conta, fundamentalmente, que o ICMS-ST não integra a receita do produtor e, portanto, não compõe as bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins da empresa vendedora, assim, o dispêndio relacionado não integra a base de cálculo dos créditos correspondentes na pessoa jurídica adquirente, substituída, pois não está sujeito ao pagamento das contribuições (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, inciso I, cc, art. 3º, §2º, II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, inciso I, cc, art. 3º, §2º, inciso II).

3 FRETES NA AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO E FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS

Assim, o legislador, ao especificar "frete na operação de venda", limitou a tomada de créditos sobre despesas de fretes. Afinal, caso a sua intenção fosse permitir o creditamento sobre todas as despesas com frete não haveria nenhuma razão para especificar o tipo permitido, conforme disposto no IX da Lei nº 10.833, de 2003, de forma expressa e específica156 em relação à operação de venda.

(...)

Nesse sentido, em relação às despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de matéria-prima entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, o entendimento assentado pela administração tributária era de que o transporte de produtos, seja de matéria prima ou de produtos acabados entre estabelecimentos não integravam o conceito de insumo

Original

> utilizado na produção de bens destinados à venda e, por isso, não geravam direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins e do PIS/Pasep.
>
> No tocante à transferência de matérias primas entre estabelecimentos da empresa, considerar o frete contratado para tanto como insumo corresponderia a aceitar esse tipo de frete como despesa autônoma, em si considerada, para a tomada de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, entendimento não empregado por esta Administração Tributária, conforme exposto no tópico anterior.
>
> **4 DAS NOTAS FISCAIS DE OUTROS PERÍODOS**
>
> (...)
>
> O fato é que, da análise da planilha que consolida as glosas efetuadas, trazida aos autos em arquivo não paginável de folha 206, extrai-se que as NFs foram emitidas eletronicamente e assim podem ser consultadas, independentemente dos imprevistos alegados, e que diversas dessas notas referem-se a serviços prestados, que não guardam relação com o alegado.
>
> Por fim, no tocante à alegação de que a ECD aceita lançamentos extemporâneos, em consulta ao seu manual no sítio eletrônico1 podemos observar que os lançamentos extemporâneos aceitos são aqueles que se destinam a anular, retificar ou complementar um lançamento prévio, o que não é o caso em apreço.

Dos fundamentos colocados pela DRJ foram atacados pela contribuinte os itens *"2 DA DESPESA COM ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA E DO ICMS-ST CORRESPONDENTE"* e *"3 FRETES NA AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO E FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS"*, de modo que passo a apreciá-los.

2. Conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/PASEP e COFINS.

O tema é recorrente no CARF, sendo aplicado por seus conselheiros o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no bojo do REsp nº 1.221.170/PR, julgado na sistemática dos Recursos Repetitivos (alínea 'b', inciso II do art. 98[1] e art. 99[2], ambos da Portaria MF nº 1.634/2023), posteriormente objeto do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

[1] Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.
Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado,
acordo internacional, lei ou decreto que:
[omissi]
II - fundamente crédito tributário objeto de:
[omissi]
b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
[omissi]

[2] Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo
Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria
infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Original

O referido Parecer consolida a definição de insumos e os parâmetros a serem observados para reconhecimento do crédito à luz do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, sendo eles:

> 168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:
>
> a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;
>
> b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;
>
> c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);
>
> .....
>
> e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;
>
> .....
>
> h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

Restou assentado, portanto, que a essencialidade e/ou relevância dos insumos serão apreciadas pelo julgador, caso a caso, e, de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário).

Além da análise da operação empresarial, a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou na prestação dos serviços pelo contribuinte também é elemento fundamental. Ou seja, não basta afirmar que o insumo adquirido é imprescindível, é preciso demonstrar como é consumido (etapas e nuances na cadeia produtiva), a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

Tem-se, pois, duas premissas a serem observadas em relação ao conceito de insumos para fins de aplicabilidade do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, o teste da subtração e a prova.

Original

Outrossim, deve-se considerar as demais hipóteses legais tratadas no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, a exemplo do inciso IX em alusão ao serviço de armazenagem e frete na operação de venda (inciso IX).

Alicerçados os pressupostos que concedem créditos sobre as contribuições, vejamos a seguir as atividades desempenhadas pela contribuinte, ora Recorrente.

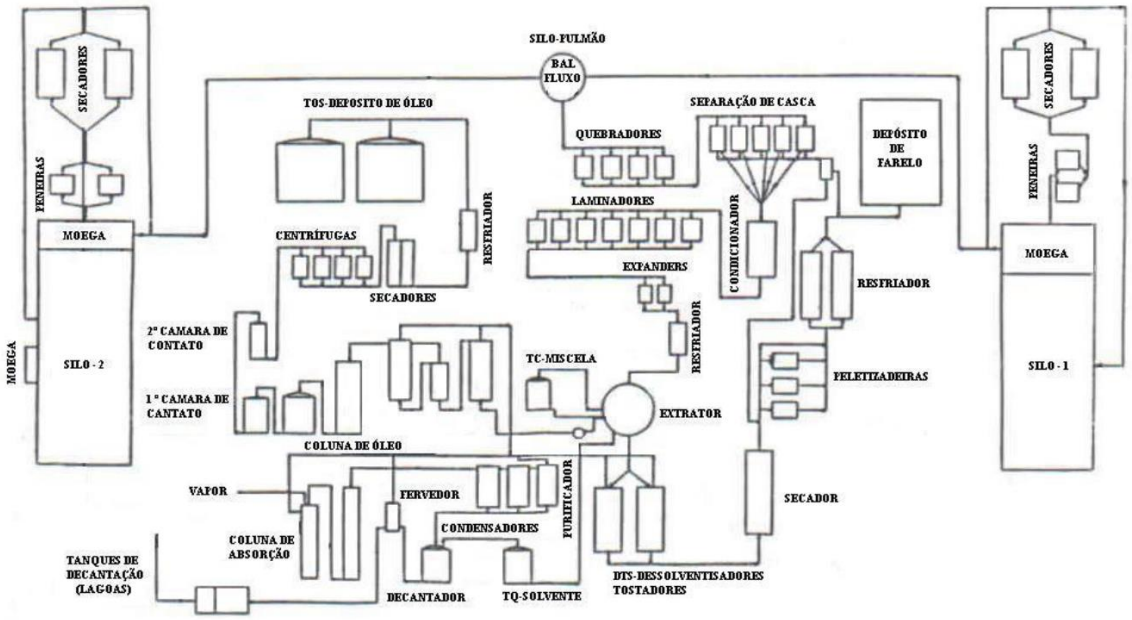
3. Atividade desempenhada pela Recorrente.

De acordo com o Contrato Social anexado aos autos, a principal atividade desenvolvida pela contribuinte é de fabricação, industrialização de óleos vegetais em bruto, dedicando-se, complementarmente, a importação e exportação de cereais, óleo de soja e farelo de soja, que colaciono:

ATIVIDADE ECONÔMICA: A empresa terá como objeto social: **Matriz**: A Matriz terá por Objeto Social: CNAE 1041-4/00 Fabricação, industrialização de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho, CNAE 2013-4/00 Fabricação de Adubos e Fertilizantes, CNAE 4623-1/99 Comércio, beneficiamento, industrialização, importação e exportação de cereais, óleo de soja e farelo de soja, CNAE 4683-4/00 Comércio de adubos, fertilizantes e corretivos do solo, CNAE 5211-7/99 Prestação de serviços de armazenamento de cereais, CNAE 4930-2/02 Transporte rodoviário de cargas, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional, **Filial 01**: CNAE 4623-1/99 Comércio, beneficiamento, industrialização, importação e exportação de cereais, óleo de soja e farelo de soja, CNAE 4683-4/00 Comércio de adubos, fertilizantes e corretivos do solo, CNAE 5211-7/99 Prestação de serviços de armazenamento de cereais, CNAE 4930-2/02 Transporte rodoviário de cargas, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional, **Filial 02**: CNAE 4623-1/99 Comércio, beneficiamento, industrialização, importação e exportação de cereais, óleo de soja e farelo de soja, CNAE 4683-4/00 Comércio de adubos, fertilizantes e corretivos do solo, CNAE 5211-7/99 Prestação de serviços de armazenamento de cereais, CNAE 4930-2/02 Transporte rodoviário de cargas, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional, **Filial 03**: CNAE 4623-1/99 Comércio, beneficiamento, industrialização, importação e exportação de cereais, óleo de soja e farelo de soja, CNAE 4683-4/00 Comércio de adubos, fertilizantes e corretivos do solo, CNAE 5211-7/99 Prestação de serviços de armazenamento de cereais, CNAE 4930-2/02 Transporte rodoviário de cargas, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional, **Filial 04**: CNAE 4623-1/99 Comércio, beneficiamento, industrialização, importação e exportação de cereais, óleo de soja e farelo de soja, CNAE 4683-4/00 Comércio de adubos, fertilizantes e corretivos do solo, CNAE 5211-7/99 Prestação de serviços de armazenamento de cereais, CNAE 4930-2/02 Transporte rodoviário de cargas, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional, **Filial 05**: CNAE 2013-4/00 Fabricação de Adubos e Fertilizantes, CNAE 4623-1/99 Comércio, beneficiamento, industrialização, importação e exportação de cereais, óleo de soja e farelo de soja, CNAE 4683-4/00 Comércio de adubos, fertilizantes e corretivos do solo, CNAE 5211-7/99 Prestação de serviços de armazenamento de cereais, CNAE 4930-2/02 Transporte rodoviário de cargas, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional, **Filial 06**: CNAE 4623-1/99 Comércio, beneficiamento, industrialização, importação e exportação de cereais, óleo de soja e farelo de soja, CNAE 4683-4/00 Comércio de adubos, fertilizantes e corretivos do solo, CNAE 5211-7/99 Prestação de serviços de armazenamento de cereais, CNAE 4930-2/02 Transporte rodoviário de cargas, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional. **Filial 07**: CNAE 4623-1/99 Comércio, beneficiamento, industrialização, importação e exportação de cereais, óleo de soja e farelo de soja, CNAE 4683-4/00 Comércio de adubos, fertilizantes e corretivos do solo, CNAE 5211-7/99 Prestação de serviços de armazenamento de cereais, CNAE 4930-2/02 Transporte rodoviário de cargas, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional.

Original

A descrição de sua linha de produção (processo produtivo), resumindo-se ao fluxograma abaixo:



Avanço para os itens glosados.

4. Dos Serviços de Frete Glosados.

4.1. Fretes Contratados nas Aquisições de Insumos (matéria-prima tributada à alíquota zero).

Evocando os elementos antecedentes, certo é que o cômputo do crédito sobre as contribuições atraiu o frente sobre operação de venda com ônus pelo vendedor (IX), e quando a sua contratação é meio essencial ou imprescindível na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (II).

Inexiste, assim, correlação entre as referidas hipóteses e a aquisição matéria-prima.

Embora a matéria-prima adquirida não esteja no plano de incidência das contribuições, o frete contratado para o seu transporte é elemento desvinculado da operação principal (aquisição do insumo), vez que sofre a incidência dos tributos de ICMS, IPI, PIS, COFINS, dentre outros, sendo o insumo tributado ou não.

Logo, sendo fundamental o transporte da matéria-prima (soja e derivados) comprada pela contribuinte no mercado interno ou externo, desde a dependência do fornecedor ou do porto, até o pátio industrial, para que assim se inicie o processo de fabricação ou industrialização dos óleos vegetais e farelo de soja, entendo que os serviços de frete negociados

Original

com terceiros são passíveis de ressarcimento, a teor do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *in verbis*:

> Art. 3ºDo valor apurado na forma do art. 2ºa pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> [omissis]
>
> II - bens e **serviços**, u**tilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda,** inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2ºda Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Corrobora o meu posicionamento, o Acórdão nº 3301-010.098 infra colacionado:

> (...)
>
> Em relação ao conceito de insumos, já resta assentado que todos os gastos que integram o processo produtivo, sendo essenciais ou relevantes para a produção do produto destinado a venda devem ser tratados como insumos, afastando o conceito restrito inspirado no IPI. Assim, os bens adquiridos para utilização na fase agrícola e industrial, como componentes do processo produtivo, são insumos, e o frete para o seu transporte integra o seu custo de aquisição quando o frete é incluído no valor da operação pelo fornecedor do produto adquirido.
>
> No entanto, o frete pode ser um custo autônomo, independente do custo de aquisição do produto, incorrido pela Recorrente em razão de uma contratação específica para o transporte, assim, não embutido no valor da operação. Neste caso, se o transporte for tributado, será um insumo autônomo, sendo possível a apuração do crédito mesmo que o insumo em si não seja tributado (suspensão ou alíquota zero).
>
> Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a apuração de crédito sobre frete incorrido na aquisição de insumos passou a ser admitido por compor a base de cálculo do próprio produto adquirido, englobado no preço do produto, já que cobrado pelo fornecedor e imputado ao adquirente do produto.
>
> (...)
>
> A parte em destaque serve para deixar claro que o custo de frete que integra o custo de aquisição do insumo é o custo relativo ao frete fornecido pelo próprio vendedor. Isso porque, se esse frete integra o valor da operação de insumo com suspensão ou alíquota zero, por exemplo, não será tributado pelas contribuições, daí a correta aplicação do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003.
>
> No entanto, o frete pode representar uma despesa por um serviço autônomo, desvinculado do preço ou do valor da operação de compra do insumo.
>
> Sendo mais claro: apenas será custo de aquisição do produto, porque englobado no valor da operação, quando o frete, seguro e demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo fornecedor ao comprador ou destinatário, pois, nesse caso, tudo isso compreenderá o valor da operação, no caso, a receita bruta. É assim para o ICMS, é assim para o IPI, é assim para o PIS e COFINS, quando incidente sobre a receita bruta.
>
> Mas não é porque um serviço ou outro dispêndio qualquer é um custo e passa a compor o custo de aquisição do produto adquirido, que esse custo passaria a ser totalmente englobado pelo preço da mercadoria, passando a receber a mesma tributação. Fosse assim, todos os custos incorridos pela contribuinte poderiam receber esse

Original

> tratamento. Pior, fosse assim, esse custo de frete deveria ser também tributado com alíquota zero, o que não é o caso.
>
> Quando, ao revés, um custo qualquer é separado do valor da operação, incorrido pela contribuinte-adquirente, por conta própria, e se esse custo for tributado pelas contribuições, deve ser considerado insumo para compor a base de cálculo dos créditos. Especificamente: se o adquirente do produto contrata um serviço de frete para o prestador do serviço buscar o insumo onde quer que ela esteja para trazer até seu estabelecimento, esse frete também é insumo, com direito à crédito, independentemente do produto em si não ser tributado.

Destaco que a reversão abarca o frete pactuado com terceiros. Sendo assim, lembrando que a contribuinte também atua na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas, a meu ver, eventual transporte por ela realizado nas compras dos insumos, não gera o direito pretendido, por falta de previsão legal.

À vista disso, reverto à glosa sobre o serviço de transporte contratado pela Recorrente para o transporte de insumos sujeitos à alíquota zero.

4.2. Frete Entre Estabelecimentos.

Aqui, além da associação do serviço de frete ao insumo sujeito à alíquota zero (transferência de inacabado ou puro), também se considerou a operação pós-processo industrial (produto acabado), pela Autoridade Fiscal como fundamento para a concretização da glosa.

É irrefutável que a matriz e filiais da contribuinte importam, exportam e industrialização óleos vegetais e farelo de soja a partir da matéria-prima soja e derivados.

À vista disso, entendo que o transporte da matéria-prima de uma unidade a outra para que se execute o processo de fabricação dos óleos vegetais e farelos, mostra-se essencial, porque sem a matéria-prima sequer é iniciada a etapa de industrialização (teste de subtração).

Igualmente no tópico anterior, as transferências de insumos entre matriz e filiais, contratadas com terceiros possibilita a apuração de créditos de PIS e COFINS nos moldes do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Parcial provimento pra reverter crédito transferência de inacabado ou puro.

5. Despesas com energia elétrica, demanda contratada e ICMS-ST.

Defende a recorrente que a legislação autoriza a apuração do crédito das contribuições sobre todo o valor pago referente ao custo de aquisição da energia, sendo incluída, portanto, a demanda contratada e o ICMS-ST.

Discordo da recorrente.

Original

Os incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, das Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002, apontam expressamente que o desconto dos créditos serão calculados sobre a energia consumida. Vejamos:

> Art. 3º.
>
> III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
>
> Art. 3º.
>
> IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Portanto, não existe previsão legal autorizando apuração de crédito de PIS/COFINS sobre a demanda contratada.

Em relação ao ICMS-ST, por concordar com o argumento da DRJ, adoto como razões de decidir (do inciso II, §12 do art. 114 da Portaria MF nº 1.634/2023):

> Especificamente sobre o ICMS-ST incidente sobre a energia elétrica, e em especial ainda, dada a alegação de a interessada ser mera consumidora de energia elétrica, há que se ter em conta, fundamentalmente, que o ICMS-ST não integra a receita do produtor e, portanto, não compõe as bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins da empresa vendedora, assim, o dispêndio relacionado não integra a base de cálculo dos créditos correspondentes na pessoa jurídica adquirente, substituída, pois não está sujeito ao pagamento das contribuições (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, inciso I, cc, art. 3º, §2º, II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, inciso I, cc, art. 3º, §2º, inciso II).

Conclusão.

Pelo exposto, voto pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, para reverter às glosas sobre os fretes contratados para o transporte dos insumos adquiridos e realizado entre os estabelecimentos para o transporte de insumos e produtos inacabados.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa

Original