



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.720293/2015-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.663 – 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: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

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 início 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.

FRETE NA REMESSA PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO. CONTRIBUINTE INDUSTRIAL E EXPORTADOR. REMESSA ESSENCIAL. RECEITA IMUNE. CRÉDITO RECONHECIDO.

Sendo a contribuinte exportadora, conclui-se que sem o transporte interno que leva a mercadoria produzida até o porto ou aeroporto, a atividade de exportação não pode ser iniciada (inciso II art. 3º Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

O frete interno que está incorporado ao preço final da mercadoria exportada, constitui receita de exportação que, por sua vez, está sob a guarda da imunidade (§ 2º, inciso I, art. 149, CF e inciso I dos artigos 5º e 6º, respectivamente, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em 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, e frete na remessa para formação de lote de exportação. Vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que votou por também reverter as glosas referentes ao frete sobre produto acabado. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-012.659, de 29 de fevereiro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10935.720635/2016-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

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

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento nº [...] referente à crédito da [...] não-cumulativo, no valor pleiteado de R\$ [...], relativo ao [...]. Por meio do Despacho Decisório nº [...], a DRF em [...] reconheceu parcialmente o direito creditório no valor deferido de R\$ [...].

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 efetuadas as seguintes glosas, por não

gerarem direito a crédito, por não considera-los como insumos para a produção, ou por não considerar frete sobre a venda :

- a) Fretes na transferência de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados entre estabelecimentos, inclusive classificados como “movimento interno”;
- b) Fretes na compra de insumos de PJ com suspensão da contribuição;
- c) Fretes na Remessa para Formação de Lotes de Exportação - classificados pelo contribuinte como Fretes sobre Vendas; e
- d) Aquisição de bens e serviços utilizados como insumo.

Cientificada da decisão, por meio de seu domicílio tributário eletrônico, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade arguindo, em síntese, que todas as despesas relacionadas com a aquisição de fretes e aquisições de defensivos agrícolas são necessárias para suas atividades, sendo ainda estes indispensáveis para o bom desempenho de suas atividades, motivo pelo qual se enquadram no conceito de insumo.

Explica que o custo gerado pelo transporte entre estabelecimentos destina-se a transportar produtos da unidade de recebimento de cereais (soja) para a unidade de fabricação de farelo e óleo de soja, o que significa custo que integra o processo produtivo, segundo afirmou a interessada:

Assim, os fretes que compõe a base de cálculo negada, destinaram-se a transportar produtos da unidade de recebimento de cereais (soja) para a unidade de fabricação de farelo e óleo de soja, o que significa custo que integra o processo produtivo.

Quanto aos insumos adquiridos de pessoa jurídica com suspensão da contribuição, diz que, embora seja acessória, a operação do frete é tributada, o que por esse motivo gera direito ao crédito, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (bens e serviços utilizados como insumo). Além do que as aquisições estão sujeitas ao pagamento das contribuições, mas pelo regime de suspensão, o que não significa que não sofrem a incidência do PIS e da Cofins.

No tocante aos fretes na remessa para formação de lotes de exportação entende que são passíveis de utilização dos créditos, já que no conceito de insumo é considerado como qualquer custo e/ou despesa necessários para as atividades do sujeito passivo. Nesse caso, os fretes na remessa para a formação de lote de exportação têm sempre como objetivo a venda final. Cita Solução de Consulta nº 197, de 16/08/2011, nesse sentido. Ressalta a circunstância de que as notas fiscais de saída dessas operações foram emitidas com CFOP de remessa para fins de exportação, com vinculação aos fretes de tais transferências, que não foram questionadas. E por fim expõe que ainda que o frete na remessa para formação de lote de exportação não pudesse se equiparar ao frete de venda, mesmo assim o crédito seria admissível por representar custo de armazenagem.

É o relatório.

Ato contínuo foi julgado improcedente/parcialmente procedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, aqui Recorrente, sendo revestidas, apenas, às glosas com aquisições de defensivos agrícolas.

Intimada da decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário discutindo a manutenção das glosas atinentes aos fretes a) sobre compras, b) entre estabelecimentos, e c) na remessa para formação de lotes de exportação.

É o breve relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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.

• Fretes na transferência de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados entre estabelecimentos, inclusive classificados como “movimento interno”

56. Não se trata, pois, de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco de frete na operação de venda do produto acabado. Por falta de previsão legal que autorize o creditamento, são improcedentes os créditos básicos apurados pelo contribuinte sobre os fretes nas transferências de insumos entre seus estabelecimentos, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

• Fretes na compra de insumos de PJ com suspensão da contribuição

57. Trata-se de fretes contratados pelo contribuinte na compra de soja em grãos. Esses produtos são vendidos para a agroindústria pelo cerealista ou produtor agropecuário, com suspensão da contribuição (art. 9º da Lei nº 10.925/2004, e art. 54 da Lei nº 12.350/2010).

58. Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, conforme inciso II do §2º do art. 3º da Leis 10.833/2003. O valor do frete na compra integra o custo de aquisição do insumo, e não gera crédito considerado isoladamente. Como nesse caso os insumos não foram tributados pelas contribuições (suspensão), também os fretes na aquisição dos mesmos não geram direito ao crédito, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

• Fretes na Remessa para Formação de Lotes de Exportação - classificados pelo contribuinte como Fretes sobre Vendas

59. A operação de frete na remessa para formação de lote para exportação trata-se de transporte intermediário de mercadoria acabada e não de despesa com fretes utilizados na operação de transporte na venda de mercadorias diretamente ao cliente adquirente, pelo que não se enquadra na definição legal de frete na operação de venda (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003). Importa observar que, tratando-se de benefício tributário ao contribuinte, a legislação que o concede interpreta-se de forma literal (art. 111 do CTN), motivando também a sua glosa.

Adotando o critério de relevância ou essencialidade, a DRJ decidiu pela manutenção das glosas justificando, em síntese, a falta de previsão legal, porque o legislador elegeu como serviço passível de ressarcimento o frete na operação de venda. Colaciono excerto do voto:

3 FRETES SOBRE COMPRAS

(...)

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.

(...)

Também cabe lembrar a vedação de creditamento em relação à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”, que inclusive é uma das premissas fundamentais do sistema da não cumulatividade (inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e, assim sendo, 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.

(...)

Desse modo, resta claro que as despesas com frete, em si consideradas, não são passíveis de creditamento, ainda que haja incidência das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins sobre a operação do transporte, à exceção, como já visto, da única autorização legal para a apuração de crédito previsto no inciso XI, do art. 3º, aplicado à Contribuição para o PIS/Pasep por força do art. 15, inciso II, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, apenas em relação às operações de vendas.

(...)

4 FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS

(...)

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.

Para que fique clara a distinção realizada, essa situação é diferente daquela em que um produto em elaboração, para ter sua produção continuada ou concluída necessita ser transferido entre unidades distintas sob pena de ter seu processo produtivo truncado, inacabado. No caso de matérias primas, isso não ocorre, pois o processo produtivo sequer se iniciou. Ademais, já poderiam ter sido entregues no estabelecimento fabril, com o frete incluído no custo de sua aquisição.

Com relação aos gastos com **fretes para transferência de produtos acabados**, por serem serviços realizados após a finalização do processo produtivo da pessoa jurídica, naturalmente, esses não podem ser considerados insumos, pois se trata

de produto acabado, e não há que se falar em apuração do crédito respectivo. Aliás, deve-se observar que o PN Cosit nº 5/2018 considerou que os serviços realizados após a finalização do processo produtivo ou que estejam associados a operações administrativas, contábeis, jurídicas e comerciais da empresa não são insumos. Entretanto, o referido Parecer nada dispõe quanto aos fretes para transportar produtos em elaboração.

Essa situação foi prevista apenas na Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019, que considerou como insumos também os fretes de produtos em elaboração. Nesse passo, alterando o entendimento até então dominante no âmbito da RFB, exposto em diversas soluções de consulta, a IN RFB nº 1911, de 2019, trouxe em seu inciso IX do artigo 172 que os “serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica” são insumos.

Deste modo, considero improcedente o pedido de apuração de crédito da não cumulatividade sobre o custo gerado pelo transporte de cereais (soja) para a unidade de fabricação de farelo e óleo de soja entre estabelecimentos da interessada.

5 REMESSA DE FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO

(...)

No caso específico dos autos, os gastos com transporte para a formação de lote de exportação, ainda que correspondam a despesas necessárias à consecução dos objetivos da empresa, são realizados em momento posterior à etapa da produção dos bens.

Ademais, as remessas de mercadorias para formação de lotes para exportação constituem despesas que não estão vinculadas a uma operação de venda propriamente; não há vinculação dessas remessas a alguma operação de venda específica ou a um adquirente determinado. Trata-se, sim, de despesa vinculada à fase posterior ao processo de produção (produto acabado) e anterior à de venda e, por isso, não é geradora de créditos, conforme fundamentação já exposta no presente voto. E não se trata de despesa de armazenagem, como aduziu a interessada subsidiariamente, pois a literalidade de sua descrição nos impede de assim considera-los.

Os fundamentos colocados pela DRJ foram atacados pela contribuinte, 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. 98¹ e art. 99², 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.

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);

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 CAREF.

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.

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.

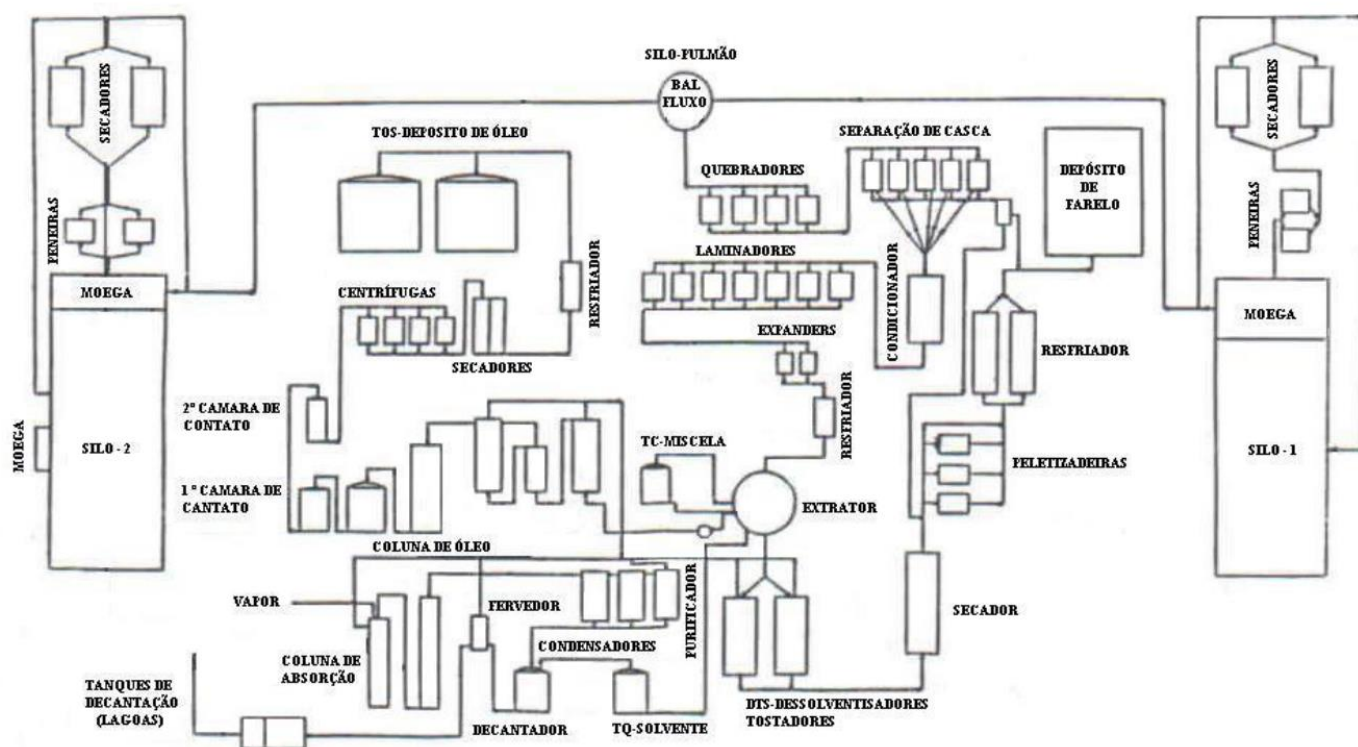
3. Atividade desempenhada pela Recorrente.

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.

A descrição de sua linha de produção (processo produtivo) está as e-fls. 60/68, 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 frete 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 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, utilizados 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;

Corroborando 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 à 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 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, revento 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 industrializam 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.

4.3. Frete na Remessa para Formação de Lotes de Exportação.

Em relação aos serviços de frete nas remessas das mercadorias industrializadas ao porto para formação de lotes a serem exportadas, ao contrário do que foi deduzido pela Autoridade Fiscal e validado pela DRJ de que a despesa não comporta apuração de crédito de PIS e COFINS, porque incorrida em momento posterior à fase industrial e anterior à venda, entendo que no caso em tela a Recorrente assiste razão.

Em sua defesa, a contribuinte argumenta que o frete é essencial para a sua atividade-fim, já que tomado o serviço para que a venda final do produto acabado seja consumado.

Aplicando o teste de subtração (essencialidade ou imprescindibilidade), e demais hipóteses legais contidas no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em confronto com o objeto social da contribuinte, conclui-se que sem o transporte interno que leva a mercadoria produzida até o porto ou aeroporto, a atividade de exportação não pode ser iniciada.

Veja a contribuinte não só industrializa como, também, exporta produtos. Assim, para iniciar a operação de exportação, é fundamental o recebimento das mercadorias no porto ou aeroporto para posterior

remessa ao exterior. Sem o serviço de transporte interno (frete), sequer é possível desempenhar tal atividade.

Além disso, o frete uma vez contratado pelo exportador, acaba por incorporar o preço final da mercadoria exportada constituindo, assim, receita³ decorrente da operação de exportação.

E sobre o valor da venda ao mercado externo, não há norma jurídica aplicável a atrair a incidência das contribuições, isto é, carece de previsão normativa para adequação do fato à norma (hipótese de incidência), pela leitura da Constituição Federal e das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que claramente afastam a exigência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das exportações consumadas, peço venia para reproduzir:

Art. 149. [omissis]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

À vista disso, mostra-se plenamente viável o cálculo do crédito de PIS e COFINS sobre o serviço de frete interno, seja em razão da essencialidade na consecução de sua atividade de exportação (inciso IX), seja em razão da imunidade da receita, eis que o valor despendido encontra-se incorporado ao preço final do produto exportado e, de consequente, intrinsecamente associado à receita de exportação (§ 2º, inciso I, art. 149).

Reverto, pois, à glosa.

³ LEI No 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003. Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

LEI No 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002. Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de 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, e frete na remessa para formação de lote de exportação.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator