



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.005378/2007-58
ACÓRDÃO	9303-016.969 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	ELEVA ALIMENTOS S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.
CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 217.

A negativa do crédito de frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF n° 217, aprovada pela 3ª Turma da CSRF, em sessão de 26/09/2024 (vigência em 04/10/2024): “Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.”

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. INCLUSÃO.

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, compõem a receita bruta no regime não cumulativo, podendo ser consideradas no cálculo do rateio para atribuição de créditos entre as receitas do mercado interno tributadas e as não tributadas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos especiais, para, no mérito, dar-lhes provimento

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, ao amparo dos arts. 64, 67 e seguintes, do Anexo II, do RICARF/2015, em face do Acórdão nº 3401-011.856, de 29/06/2023, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

RESSARCIMENTO. AJUSTES NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

Súmula CARF nº 159

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

Súmula CARF nº 157

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. EXCLUSÃO.

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, por não se relacionarem a receitas de vendas de mercadorias ou de prestação de serviços não devem ser consideradas no cálculo rateio para atribuição de créditos entre as receitas do mercado interno tributadas e as não tributadas.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto ao Crédito de PIS/COFINS: fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Sustenta em síntese que é inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com frete interno de produtos acabados.

Aponta como paradigmas os acórdãos 3302-005.812 e 3402-002.361:

Acórdão nº 3302-005.812

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Acórdão nº 3402-002.361

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE CRÉDITO.

O valor das despesas com serviços de transporte (fretes e carretos) dos produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não gera direito a crédito, por não se enquadrar no conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e, também, não estar relacionada, expressa e taxativamente (*numerus clausus*), nos incisos III a X da Lei nº 10.833/2003, pois trata-se de custo ou despesa realizada após a conclusão do processo de fabricação.

O r. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 863/866 deu seguimento ao recurso, porquanto o acórdão recorrido entendeu que tais fretes poderiam gerar crédito porque seriam integrantes do custo de produção, ao passo que os paradigmas não admitem o crédito calculado sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, com a interpretação de que o processo produtivo já teria terminado.

Em contrarrazões, o Contribuinte requer que seja negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

O Contribuinte suscita divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: (i) Possibilidade de realização de compensação de ofício pela Fazenda (paradigmas nº 3201-002.210 e 203-11959) e (ii) Inclusão das receitas financeiras para fins de cálculo do rateio proporcional (paradigmas nº 3201-002.235 e 3202000.597).

Sustenta, em síntese, que:

- A compensação de ofício, sem autorização do contribuinte, é ilegal e, portanto, não deve ser admitida.
- O procedimento adotado pelas autoridades fiscais (de cobrar débitos em processo de ressarcimento) demandaria a lavratura de auto de infração. Com efeito, trata-se de vício de procedimento que contraria o art. 142 do CTN e todo o regramento do lançamento tributário objeto do Decreto nº 70.235/72.
- As receitas financeiras, ainda que submetidas a alíquota zero, devem ser incluídas no cômputo para fins do rateio proporcional de créditos. Isso porque não cabe ao intérprete criar distinção prejudicial ao contribuinte onde a lei própria não o fez. A exigência de que a receita esteja sujeita ao pagamento e possa gerar custos vinculados não encontra respaldo no art. 3º, §8º, II, da Lei nº 10.833/2003. O texto da lei é expresse ao determinar que deverão ser contabilizados como receita os valores decorrentes da venda de bens e serviços, bem como todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da classificação contábil.

O r. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 953/959 deu seguimento parcial ao recurso, apenas quanto à matéria da inclusão das receitas financeiras para fins de cálculo de rateio proporcional de créditos.

Interposto o Agravo, o r. Despacho de e-fls. 975/980 negou-o.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional requer que seja negado provimento ao Recurso Especial da contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

A decisão recorrida permitiu o creditamento como insumo e como operação de venda:

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.

De forma análoga, igualmente não considero razoável admitir que o frete incorrido para transportar as mercadorias a serem vendidas pela empresa, ainda que já acabadas, para localizações mais próximas de seus clientes se traduza em mera despesa operacional ou - utilizando-se da mesma linha cognitiva acima exposta - que o fato de o processo produtivo em *sentido estrito* já ter se encerrado seja óbice para que esses valores se repute inseridos no “eixo de produção” da pessoa jurídica, afastando a tomada de créditos. Tal conclusão se

mostra ainda mais patente no caso desses autos, pois que, em função do exíguo prazo de validade e da maior suscetibilidade dos produtos vendidos a agentes externos – carnes e derivados –, o transporte da mercadoria para centros de distribuição em veículos adequadamente refrigerados para atendimento de normas sanitárias também se mostra indispensável para manutenção da qualidade dos produtos vendidos, o que, a meu ver, satisfaz o critério da essencialidade.

Por outra perspectiva, também me parece plausível admitir que esses dispêndios sejam admitidos como parcelas integrantes dos fretes nas operações de vendas, haja vista que, ante a ampla extensão territorial do país e a relevante capilaridade, típica da cadeia de consumo dos gêneros alimentícios, me parece inexequível que os produtos perecíveis possam ser remetidos direta e tempestivamente das unidades fabris para os clientes espalhados em todo o território nacional.

Por todo o acima exposto, dou provimento ao recurso para admitir o crédito apurado sobre o frete incorrido nas transferências de produtos acabados.

O recurso fazendário volta-se ao argumento de que esses gastos não podem ser enquadrados como estando no ciclo de produção, tampouco podem ser considerados integrantes da “operação de venda”.

O paradigma nº 3302-005.812 afasta o creditamento com o mesmo duplo fundamento:

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais

Por sua vez, o paradigma nº 3402-002.361 afasta o crédito com o argumento principal de não configuração como insumo (inciso II), mas adiciona argumento de que tais gastos não estão relacionados, expressa e taxativamente (*numerus clausus*), nos incisos III a X da Lei nº 10.833/2003, pois se trata de custo ou despesa realizada após a conclusão do processo de fabricação.

Ademais, referido paradigma foi proferido antes da decisão do REsp nº 1.221.170/PR.

Logo, entendo que o segundo paradigma não está apto para comprovar a divergência, por conter fundamentos autônomos e por ter sido proferido antes da decisão do STJ, o que demonstra o julgamento em contextos jurídicos distintos de interpretação do inciso II do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

Logo, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional apenas em relação ao primeiro paradigma.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A negativa do crédito de frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF nº 217:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Dessa forma, dou provimento ao Recurso Especial para restabelecer a integralidade das glosas dos créditos sobre os fretes de produtos acabados.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

O Contribuinte aduz divergência quanto à inclusão ou não das receitas financeiras no cálculo do rateio previsto no art. 3º, §8º, inciso II da Lei nº 10.833/2003.

O acórdão recorrido negou provimento ao apelo:

(...) as receitas financeiras, por não se relacionarem a receitas de vendas de bens ou da prestação de serviços, não integram o montante da receita bruta total (e, por consequência, a parcela não tributada), utilizada(s) na determinação do percentual previsto no inciso II do parágrafo 8º do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a ser aplicado no rateio para imputação de créditos entre as receitas do mercado interno tributadas e não tributadas.

(...)

Com efeito, não há que se falar em qualquer constrição ao direito do contribuinte não prevista em lei, na medida em que a leitura atenta do parágrafo 8º do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, deixa claro que o direito creditório apurado pelas hipóteses previstas ao longo dos incisos do *caput* daquele dispositivo precisa ser vinculado – aqui entendido no sentido de *contribuir para a sua formação* – às receitas de vendas de bens ou da prestação de serviços submetidas ao regime não cumulativo, o que não é o caso das receitas

financeiras. Tanto é assim que, em qualquer caso, o método do rateio só é aplicado aos custos, despesas e encargos comuns, devendo o crédito ser apropriado diretamente nas hipóteses em que o custo, despesa ou o encargo em questão contribuir única e exclusivamente para a formação de um *tipo* de receita.

Já os paradigmas nº 3201-002.235 e 3202-000.597 consignaram que as receitas financeiras integram, sem quaisquer particularidades, a receita bruta da não-cumulatividade do mesmo modo que a integram as receitas de vendas de bens ou da prestação de serviços:

Acórdão Recorrido	Acórdão nº 3201-002.235	Acórdão nº 3202-000.597
As receitas financeiras, por não se relacionarem a receitas de vendas de bens ou da prestação de serviços, não integram o montante da receita bruta total (e, por consequência, a parcela não tributada), utilizada(s) na determinação do percentual previsto no inciso II do parágrafo 8º do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a ser aplicado no rateio para imputação de créditos entre as receitas do mercado interno tributadas e não tributadas.	O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento do PIS e da Cofins, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de PIS e de Cofins não cumulativos.	O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de COFINS não-cumulativo. Trata-se de paradigma autêntico, uma vez que é do mesmo Recorrente.

Assim, do cotejo entre as decisões, resta comprovado o dissídio jurisprudencial quanto à inclusão das receitas financeiras para fins de cálculo do rateio proporcional.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

No mérito, de fato, as receitas financeiras, sujeitas à incidência de alíquota zero da contribuição, a partir de 02/08/2004, por força do Decreto nº 5.164/2004, devem ser computadas no somatório da receita bruta total para fins de rateio proporcional.

Isso porque o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não prescreve “receita bruta sujeita ao pagamento de COFINS”, mas sim “receita bruta sujeita à não cumulatividade”:

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

As receitas financeiras não figuram entre as receitas excluídas da não cumulatividade, sendo sua apuração sujeita ao regime de apuração ao qual a pessoa jurídica está vinculada.

Por outro lado, as receitas financeiras também não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Cofins previstas nos art. 10, da Lei nº 10.833/2003.

Essa matéria, inclusive, é objeto da Solução de Consulta nº 387 – Cosit, de 31 de agosto de 2017:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida.

Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida.

Sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 9303-013.299, j. 16 de agosto de 2022, Relator Valcir Gassen, proferido em processo do mesmo Recorrente:

CRÉDITOS DE COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL. O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de COFINS não-cumulativo.

E ainda, o Acórdão nº 9303-014.180, j. 19 de julho de 2023, Relator Vinícius Guimarães:

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS. As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns. As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa (Solução de Consulta Cosit nº 387/2017).

Assim, dou provimento ao apelo.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer de ambos os recursos especiais, para, no mérito, dar-lhes provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro