



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.005380/2007-27  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-013.299 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 16 de agosto de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ELEVA ALIMENTOS S/A

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COFINS NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE FRETE REFERENTE AO TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

O custo referente ao frete pago pelo transporte de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa integra a base de cálculo para o crédito previsto para a COFINS não cumulativos, sendo possível o seu creditamento.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer e negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, da seguinte forma: por unanimidade de votos, em relação ao rateio (receita financeira no cálculo da receita bruta – SC 387/2017), e, por maioria de votos, no que se refere a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, vencidos os conselheiros Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire e Vinícius Guimarães, que davam provimento em relação a tais fretes.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinícius Guimarães, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 1005 a 1050), interposto pela Fazenda Nacional, em face do Acórdão nº 3201-003.210 (e-fls. 978 a 1003), de 25 de outubro de 2017, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que por maioria de votos deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COFINS NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE FRETE REFERENTE AO TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

O custo referente ao frete pago pelo transporte de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa integra a base de cálculo para o crédito previsto para a COFINS não cumulativos, sendo possível o seu creditamento.

### **CRÉDITO PRESUMIDO UTILIZAÇÃO LIMITAÇÃO**

A própria Lei nº 10.925/2004 já limitou a utilização do crédito presumido previsto em seu art. 8º à dedução de débitos das contribuições para o PIS e para a Cofins não cumulativos.

### **CRÉDITO PRESUMIDO INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA ALÍQUOTA APLICÁVEL**

O percentual de 60% aplicável sobre a alíquota prevista no art. 2º da Lei nº 10.833/2002 é aplicável aos insumos a serem utilizados na produção das mercadorias de origem animal ou vegetal referidas, destinadas à alimentação humana ou animal, sendo correto aludido percentual de crédito tomado pelo contribuinte na ordem de 60%.

### **CRÉDITOS DE PIS/COFINS IMPORTAÇÃO**

O art. 16 da Lei 11.116/2005 assegura a utilização, sob forma de ressarcimento ou a compensação, do valor do saldo credor da Cofins, acumulado, decorrente dos créditos da Cofins-Importação apropriados de acordo com o disposto no art. 15 da Lei 10.865/2004.

### **DEVOLUÇÃO DE VENDAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

Se as vendas ocorreram com incidência de alíquota zero e, portanto, sem débito da contribuição, não há que se falar em crédito por ocasião de suas devoluções.

### **RECEITA BRUTA TOTAL SEGREGAÇÃO DE CRÉDITOS INCLUSÃO RECEITAS FINANCEIRAS**

As receitas financeiras devem ser adicionadas na receita bruta total utilizada na apuração de percentual para a segregação de créditos de PIS não-cumulativo, fazendo jus aos créditos vinculados a tais receitas.

#### COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. VEDAÇÃO. ILEGALIDADE

Ilegítima a compensação de ofício realizada pela fiscalização. Eventual exigência fiscal deveria ter sido formalizada através do devido lançamento fiscal.

No Despacho de Admissibilidade (e-fls. 1054 a 1062), em 7 de fevereiro de 2018, o Presidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF deu seguimento parcial ao Recurso admitindo a rediscussão das seguintes matérias: 1) créditos de despesas com frete, 2) a inclusão da receita financeira na receita bruta total para fins de rateio proporcional. Matéria não admitida refere-se à compensação e ressarcimento de créditos de PIS/COFINS importação.

Por sua vez, o Contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls. 1075 a 1086), em 27 de abril de 2018, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade.

No que foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou como paradigmas os Acórdãos nº 3801-002.668 e nº 3302-01.166, no que tange a tomada de crédito com as despesas de frete, e os Acórdãos nº 3302-01.146 e nº 3401-001.692 quanto a inclusão das receitas financeiras na receita bruta total para fins de rateio proporcional.

Verifica-se que as matérias foram prequestionadas e que a divergência jurisprudencial foi devidamente comprovada. Vota-se pelo conhecimento do recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao mérito tratar-se-á separadamente das seguintes matérias: 1) a tomada de crédito de despesas com frete, 2) a inclusão da receita financeira na receita bruta total para fins de rateio proporcional. Salienta-se que nestas matérias a decisão ora recorrida foi por unanimidade.

#### 1. Crédito de despesas com frete

Quanto a questão do frete, a Fazenda Nacional alega que “para que este seja considerado como insumo ele deve ser aplicado ou consumido em processo que represente alterações no produto em fabricação” e, nesse sentido, entende que o frete realizado pelo Contribuinte, por ser um frete de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não pode ser considerado como insumo, uma vez que inexistem alterações nos produtos intermediários.

Alega, também, que por o creditamento ser uma forma de isenção tributária os dispositivos legais devem ser interpretados de forma literal e nunca extensiva, não permitindo,

segundo a Fazenda Nacional, que o julgador crie, com o creditamento alargado sobre a base de cálculo de PIS e COFINS, uma nova modalidade de isenção.

Já o entendimento consubstanciado no Acórdão ora recorrido se dá no sentido de considerar o frete um “verdadeiro insumo necessário e indispensável para a consecução das atividades da recorrente”, ou seja, uma vez que se considera esse serviço necessário à existência do produto e que agrega, a este produto, alguma qualidade, ele deve ser considerado insumo para fins de creditamento. Conforme se verifica nesse seguinte trecho do referido Acórdão (e-fls. 990):

Assim, nos parece que o frete é um serviço indispensável na atividade da recorrente de modo que os produtos sejam remetidos para outro estabelecimento do mesmo titular, integrando-se de modo necessário na cadeia produtiva e, como dito pela recorrente o serviço de frete contratado por etapas possibilita, e facilita a operação de venda e que por se tratar de transporte de produtos perecíveis é delicado e demanda operação diferenciada.

Nesta toada, o valor do frete imputado na transferência pode ser considerado como uma despesa necessária, em razão de ser imprescindível, sendo, então, possível o creditamento.

Sob este mesmo prisma está o entendimento que o Contribuinte traz nas suas Contrarrazões ao Recurso Especial (e-fls. 1075 a 1086), ou seja:

Para possibilitar a consecução do seu objeto social, ela realizava a industrialização dos seus produtos em sua unidade localizada em Porto Alegre, e, para concretizar a venda desses produtos a seus clientes, remetia as mercadorias a seus Centros de Distribuição localizados em Capão do Leão/RS, Canoas/RS, Esteio/RS, São Paulo/SP e Rio de Janeiro/RJ entre outros, além do envio dos produtos também para suas fábricas localizadas em Ijuí/RS, Teotônia/RS, Lajeado/RS, Dourados/MS e Feira de Santana/BA, entre outros.

Diante desse contexto, **a remessa dos produtos a centros de distribuição é essencial para a venda**, uma vez que os produtos que fabrica são perecíveis e o mercado consumidor está espalhado por todo o território brasileiro.

Por isso, **as despesas operacionais com frete entre estabelecimentos da RECORRENTE são indispensáveis e essenciais ao funcionamento das suas atividades**, que seriam demasiadamente prejudicadas se tal estratégia não fosse adotada.

Com a devida vênia ao entendimento trazido pela Fazenda Nacional em seu Recurso Especial, com base na IN SRF nº 247/2002 e IN SRF nº 404/2004, o que baliza os limites interpretativos do conceito de insumo, além do previsto na Lei nº 10.637/2002 e na Lei nº 10.833/2003, é a decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ – proferida no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR e da edição do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 (de caráter interpretativo).

Nesse sentido, com uma interpretação sistemática da legislação, em particular da não-cumulatividade, entende-se que as despesas com frete de produtos acabados entre os estabelecimentos do Contribuinte estão contempladas no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Portanto, tendo em vista que o custo relacionado ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa faz parte do processo produtivo, dando possibilidade de creditamento, conforme a legislação acima apontada, vota-se no sentido de negar provimento ao Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional.

## 2. Inclusão das receitas financeiras na receita bruta para fins de rateio proporcional

O segundo ponto trazido no Recurso Especial da Fazenda Nacional, e que foi dado seguimento por parte do Despacho de Admissibilidade, diz respeito a inclusão da receita financeira na receita bruta total para fins de rateio proporcional.

Sobre este ponto o Recurso da Fazenda traz o entendimento de que custos, despesas e encargos comuns não podem ser individualizados e vinculados a uma determinada receita específica, sendo necessária a realização de rateio proporcional para auferir qual o percentual de créditos oriundos destas receitas que deve ser associado às receitas tributadas, bem como qual o percentual que será associado às receitas não tributadas do mercado interno e qual o percentual que será associado às receitas de exportação. Nesse sentido:

Logo, o método do rateio proporcional é uma **técnica** prevista na Lei **para se poder estimar**, de forma aproximada e razoável, qual o percentual dos custos e das despesas **comuns**, que pode ser atribuído a cada classe de receitas da pessoa jurídica.

E, como toda estimativa, o rateio proporcional das despesas e dos custos em função das receitas deve buscar se aproximar, **tanto quanto for possível**, da verdadeira relação existente entre cada despesa e cada tipo de receita.

**Daí se vê que não faz sentido incluir nesta equação as receitas financeiras da pessoa jurídica, uma vez que elas, de regra, não estão associadas a qualquer tipo de custos, despesas e encargos comuns às demais receitas.** As receitas financeiras não se originam de insumos passíveis de creditamento, de modo que sua inclusão no cálculo do percentual utilizável na segregação de créditos contribuiria apenas para causar distorção no resultado obtido, afastando-o da real proporção entre os custos, despesas e encargos e sua efetiva contribuição para cada tipo de receita auferida pela pessoa jurídica.

Por outro lado, o entendimento consubstanciado no Acórdão ora recorrido é no sentido de que as receitas financeiras que estão sujeitas a alíquota zero, a partir de 2 de agosto de 2014, sejam incluídas no somatório da receita bruta total para fins de rateio proporcional, tendo em vista o Decreto nº 5.164 de 2004, alegando, ainda, que “o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz”.

O Contribuinte reforça nas contrarrazões tal entendimento, da seguinte forma:

Resta devidamente comprovado que o art. 3º, §8º, II, da Lei nº 10.833/2003, não cria a distinção apontada pela autoridade fiscal inclusão apenas das receitas brutas submetidas à incidência da COFINS e, por tal razão, **as receitas financeiras, ainda que submetidas a alíquota zero, devem ser incluídas no cômputo para fins do rateio proporcional de créditos.**

Entende-se correta a decisão ora recorrida neste ponto. Cito trechos da decisão proferida no Acórdão nº 3201-003.210 como razões para decidir:

Merece, também, ser acolhido o recurso voluntário, quando pede que as receitas financeiras, sujeitas à incidência à alíquota zero da contribuição, a partir de 02/08/2004, por força do Decreto nº 5.164/2004, sejam 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 fala em receita bruta sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. *In verbis*:

*"§ 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."*

Ademais, é sabido que as bases de cálculo estabelecidas pelas leis nº 10637/2002 e 10833/2003 que incluem todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação, não estão eivadas de inconstitucionalidade declarado pelo Supremo Tribunal Federal STF em relação ao art. 3º da Lei 9.718/1998, sendo devidas as contribuições apuradas sob o regime da não cumulatividade calculadas sobre as receitas financeiras.  
(...)

Assim, em que pese o entendimento trazido pelo Recurso Especial da Fazenda Nacional, me filio a posição acima apontada, uma vez que se essas receitas são utilizadas para os cálculos do PIS e da COFINS elas devem entrar no rateio proporcional, ou seja, se as receitas financeiras integram a base de cálculo das contribuições não cumulativas, da mesma forma, não podem ser excluídas para fins de rateio proporcional, conforme o previsto no art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003. Portanto, vota-se por negar provimento ao Recurso Especial neste ponto.

### **Conclusão**

Tendo em vista os autos do processo e a legislação aplicável, vota-se por conhecer e negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen