



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11080.010272/2007-76  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3202-000.597 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de novembro de 2012  
**Matéria** COFINS - RESSARCIMENTO  
**Recorrente** ELEVA ALIMENTOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

DESPESAS DE FRETES NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. NÃO DÁ DIREITO AO CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS e da Cofins, não cumulativos, sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimentos de terceiros não clientes.

CRÉDITOS DE COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2010. ART. 56-A, § 1º, I, DA LEI Nº 12.350/2010. IMPOSSIBILIDADE ANTES DE 1º/11/2011.

O art. 56-A, § 1º, I, da Lei nº 12.350/2010 impede a utilização do crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2010, para fins de ressarcimento, antes de 1º/01/2011.

CRÉDITOS DE COFINS. ALÍQUOTA DO CRÉDITO PRESUMIDO.

O despacho decisório da DRF demonstrou que a alíquota correta é de 2,66%, nos termos do art. 8º, §3º, II, da Lei nº 10.925/2004 vigente até 14 de junho de 2007, e que, depois dessa data, passou a ser de 3,8%, por força da nova redação dado ao indigitado inciso pela Lei nº 11.488/2007.

CRÉDITOS DE COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCONTRO DE CONTAS E REDUÇÃO DO VALOR A RESSARCIR.

Em consequência da glosa dos créditos presumidos utilizados para quitar o próprio COFINS, a fiscalização apurou débitos de COFINS. A autoridade fiscal, então, utilizou parte dos créditos reconhecidos, na análise do pedido de ressarcimento, para compensar tais novos débitos de COFINS. Encontro de contas que faz parte da natureza da apuração desse tributo não-cumulativo.

**CRÉDITOS DE COFINS-IMPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO.**

Excetuada a hipótese do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, impossível a utilização do ressarcimento do saldo credor de valores decorrentes dos créditos, previstos no art. 15 da Lei nº 10.865/2004. Inaplicável, na espécie, o art. 6, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003.

**COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. VENDAS DEVOLVIDAS. RESSARCIMENTO.**

Não são ressarcíveis os créditos de COFINS-importação, dispostos no art. 15 da Lei nº 10.865/2004, e os créditos presumidos, disciplinados no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, vinculados a vendas devolvidas, porquanto somente são passíveis de pedido de ressarcimento os créditos, previstos no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, vinculados à exportação ou a saídas isentas, não tributadas, alíquota zero ou suspensas, conforme dispõe o art. 6, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003 e o art. 16 da Lei nº 11.116/2005; ou, ainda, os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 relacionados a saídas isentas, não tributadas, alíquota zero ou suspensas, na forma do art. 17 da Lei nº 11.033/2005 e do art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

**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.

**CRÉDITOS DE COFINS. RESSARCIMENTO. ORDEM JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.**

Deve ser obedecida ordem judicial, transitada em julgado, juntada aos autos, no ressarcimento sob julgamento.

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, a) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, em relação às despesas com frete. Vencidos os Conselheiros Thiago Moura de Albuquerque Alves e Rodrigo Cardozo Miranda. Redator designado: Luís Eduardo Garrossino Barbieri. b) Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação: (b.1) à utilização, para ressarcimento, do crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004; (b.2) à glosa de créditos presumidos utilizados para quitar débitos do próprio PIS; (b.3) ao ressarcimento do saldo credor de PIS/COFINS-importação, do art. 15 da Lei nº 10.865/2004; e (b.4) aos créditos de PIS-importação e aos créditos presumidos vinculados à devolução de vendas. c) Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário em relação: (c.1) aos créditos na aquisição de produto para revenda a pessoa jurídica; e (c.2) à inclusão das receitas financeiras, sujeitas à incidência à alíquota zero, no somatório da receita bruta total, para fins de rateio proporcional.

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente

Thiago Moura de Albuquerque Alves – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza e Thiago Moura de Albuquerque Alves. Gilberto de Castro Moreira Junior declarou-se impedido.

## Relatório

Consoante relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, o presente litígio decorre de Pedido de Restituição (fls. 01/ss), protocolizado em 25/07/2007, onde a interessada solicita a restituição de R\$ 11.895.521,80 (onze milhões, oitocentos e noventa e cinco mil, quinhentos e vinte e um reais e oitenta centavos) a título de crédito de COFINS decorrente da sistemática da não-cumulatividade, apurados no primeiro trimestre de 2007.

O alegado crédito da COFINS que a interessada pretende restituir é referente à receita bruta não tributada no mercado interno no valor de R\$ 6.253.238,10 (seis milhões, duzentos e cinquenta e três mil, duzentos e trinta e oito reais, e dez centavos), e à receita bruta auferida com exportações no valor de R\$ 5.642.283,70 (cinco milhões, seiscentos e quarenta e dois mil, duzentos e oitenta e três reais, e setenta centavos).

A interessada impetrou ainda Mandado de Segurança (2007.71.00.039121-8), postulando determinação para que a autoridade impetrada apreciasse ambos os PERs que deram origem ao presente processo. A autoridade judicial deferiu em parte a liminar, fixando o prazo de 120 dias, a vencer em 18 de fevereiro de 2008.

A Fiscalização elaborou o Relatório de Ação Fiscal de fls. 415/424 que embasou o Despacho Decisório nº 060/2008 proferido pelo Delegado da Receita Federal em Porto Alegre reconhecendo parcialmente o direito creditório pleiteado no valor de RS 9.631.459,32.

De acordo com esse Relatório de Ação Fiscal, a empresa apropriou créditos de Cofins sobre determinadas aquisições de bens e serviços indevidamente.

Calculou créditos sobre valores escriturados nas contas "Fretes Transferências para Vendas". Esses fretes referem-se à transferência de produtos acabados entre diversos estabelecimentos da empresa ou então para estabelecimentos de terceiros não clientes, não estariam assim vinculados a operações de venda e, portanto, não gerariam créditos, por falta de previsão legal.

Consignou a Fiscalização que o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, bem como os créditos do Cofins-Importação não são passíveis de ressarcimento. Em que pese tal limitação à utilização dos créditos presumidos para dedução das contribuições, entendeu a Fiscalização ser necessária a análise de sua apuração. Assim, constatou que a empresa utilizou, em alguns produtos, alíquota incorreta para o cálculo do crédito presumido em questão, deixando de aplicar as reduções determinadas pelo § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 ou empregando percentuais incorretos. Em consequência, houve apropriação de crédito presumido em montante superior àquele permitido pela legislação. Esses valores foram utilizados em sua integralidade para deduzir o montante devido a título de Cofins não-cumulativa. Nesse caso, a Fiscalização procedeu aos ajustes necessários, reduzindo o montante creditório passível de ressarcimento, aproveitando parte desse crédito para quitar os débitos de Cofins a descoberto pela utilização do crédito presumido indevido.

Verificou também a Fiscalização que a empresa vinculou parcela de crédito oriundo de devolução de vendas tributadas no mercado interno a receitas não tributadas no mercado interno e de exportação, com isso majorou a parcela dos créditos passíveis de ressarcimento indevidamente.

O método utilizado pela empresa para vinculação dos créditos comuns às receitas tributadas e não tributadas no mercado interno e àquelas referentes à exportação é o método da proporção de cada receita em relação a receita bruta total. Consignou a Fiscalização que se deve entender a receita bruta total como o produto da venda de bens e o preço dos serviços prestados, uma vez que as demais receitas não teriam custos e despesas a ela vinculados.

Concluiu então que apenas parte do crédito pleiteado vinculado à receita de exportação e às receitas não tributadas no mercado interno poderia ser objeto de ressarcimento.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade onde discorda das glosas efetuadas.

Defende a possibilidade de calcular créditos sobre fretes efetuados entre o seu estabelecimento produtor e centros de distribuição localizados em diversas cidades do país.

Esse frete seria essencial para a perfectibilização da operação de venda. As dimensões continentais do país, a perecibilidade dos bens produzidos, as características climáticas e os imperativos logísticos exigiriam a manutenção de Centros de Distribuição estrategicamente posicionados no território nacional. Afirma que o produto seria enviado do estabelecimento industrial ao centro de distribuição mais próximo do comprador da mercadoria e de lá seria remetido diretamente para o estabelecimento adquirente. Esse frete realizado por etapas seria fundamental para a operação de venda e seu creditamento estaria previsto em Lei. Alega que a legislação do PIS e da Cofins teria estabelecido de forma ampla o crédito de frete utilizado para as operações de venda, sem restringir apenas ao frete direto entre o estabelecimento vendedor e o cliente. Acredita que haveria ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Ataca a limitação ao ressarcimento que teria sido imposta pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005, que teria restringido a utilização do crédito presumido apenas para dedução da contribuição para o PIS e Cofins não-cumulativos, impedindo seu o ressarcimento ou a sua compensação com outros débitos tributários. Afirma que a Fiscalização teria excluído esse crédito presumido do pedido de ressarcimento e não o teria sequer realocado como crédito para dedução dos débitos das contribuições a pagar.

Discorda da utilização dos créditos objeto dos pedidos de ressarcimento para dedução de débitos em aberto da contribuição. Esses débitos foram extintos pela dedução de créditos presumidos calculados a maior pela empresa. A Fiscalização ao glosar esses valores e utilizar outros créditos para quitar os débitos a descoberto teria promovido uma compensação de ofício, sem qualquer constituição de crédito tributário pela via do lançamento. Acredita que a análise implementada deveria estar limitada aos créditos vinculados às receitas de exportação e às não tributadas no mercado interno.

Passa a defender os valores apropriados a título de crédito presumido, embora entenda que estaria comprovada a ilegalidade do Despacho Decisório quanto a este aspecto. Sustenta a utilização do percentual de 60% sobre a alíquota da contribuição para cálculo dos créditos dos insumos utilizados na produção das mercadorias de origem animal e vegetal destinadas à alimentação humana. Acredita que se não houvesse vinculação do percentual às mercadorias a que refere o benefício fiscal esse estaria reduzido. Afirma que no caso da utilização integral da alíquota no cálculo de crédito referente aos produtos em questão, esses não teriam sido utilizados como insumos e sim teriam sido revendidos gerando a possibilidade de crédito integral. Insurge-se contra a exclusão integral do valor a título de crédito presumido, alega que tendo a Fiscalização concordado com a aplicação do percentual de redução de 35%, pelo menos uma parte do crédito presumido seria incontroversa.

Discorda da impossibilidade de utilizar créditos de PIS-Importação e/ou Cofins -Importação. Alega que não existe qualquer limitação no art. 15 da Lei nº 10.865/2004 nesse sentido.

No que tange à devolução de vendas, acredita que o Fisco ao explicitar que esses créditos estavam integralmente vinculados à receita bruta tributada no mercado interno para que fossem dedutíveis da própria contribuição, excluiu a totalidade desses valores do pedido de ressarcimento deixando de redirecioná-los para qualquer outra rubrica.

Por fim, argumenta que na segregação dos créditos com base na proporção da receita bruta total incluiu as receitas financeiras, fato não observado pela fiscalização, e que levou à glosa de créditos apurados pela empresa. Defende a inclusão das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total, citando o disposto nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 9.718/1998.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Porto Alegre proferiu o Acórdão n.º 10-35.346 de 1º de novembro de 2011 (folhas 699/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007*

*FRETE. ESTABELECIMENTO DA MESMA EMPRESA - Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins não-cumulativa sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimentos de terceiros não clientes.*

*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 10.833/2003 será utilizado apenas para os insumos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 1501 a 1506, 1516 10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15 17 e 15 18 adquiridos de pessoa física, aplicando-se o percentual de 35% para os demais produtos, nos termos da legislação em vigor na época dos fatos geradores sob análise.*

*AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. PRODUTO PARA REVENDA- O direito ao cálculo de créditos na compra de produtos para revenda está limitado à aquisições efetuadas de pessoas jurídicas.*

*RECEITA BRUTA TOTAL- SEGREGAÇÃO DE CRÉDITOS- NÃO INCLUSÃO - RECEITA FINANCEIRA - As receitas financeiras não devem ser adicionadas na receita bruta total utilizada na apuração de percentual para a segregação de créditos de Cofins não-cumulativo, uma vez que não há previsão legal de créditos vinculados a tais receitas.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

A interessada cientificada do Acórdão da DRJ – POA (folhas 743/744), em 10/01/2012, interpôs Recurso Voluntário (fls. 745/ss), em 09/02/2012, onde repisa os argumentos já trazidos na Manifestação de Inconformidade, os quais podem ser assim sintetizados:

- existe direito ao creditamento dos valores incidentes sobre o frete, que é parte do processo produtivo da empresa, uma vez que “a remessa de produtos acabados para outros estabelecimentos da Recorrente não tem outro objetivo senão possibilitar a venda dessas mercadorias. Os produtos somente são remetidos para os centros de distribuição para que se perfectibilize a venda dos mesmos. Esses centros não são armazéns utilizados para estoques de mercadorias que retornarão para a fábrica para venda posterior. São utilizados exatamente para possibilitar a distribuição dos produtos vendidos para os clientes da Recorrente..”;

- “A legislação do PIS/COFINS não-cumulativos é expressa ao reconhecer o direito de crédito no frete utilizado para as operações de venda, sem restringir apenas ao frete direto entre o estabelecimento vendedor e o cliente (comprador da mercadoria). Nesse ponto, mais uma vez, adota fórmula não-cumulativa ampla. Alinha-se, também nesse aspecto, à técnica de tributação pelo valor agregado”.

- “A restrição/limitação perpetrada pela Receita Federal, em afronta direta, inclusive, ao texto legal, de glosa dos créditos oriundos do serviço de frete utilizado na venda dos produtos da Recorrente, é flagrante e afronta o limite objetivo da não-cumulatividade. O tributo é cumulativo ou não é. Não há espaço para meio termo, ou para o subjetivismo próprio da categoria de valores.”

- “Ocorre que o custo de produção e de venda deve compreender todos os valores despendidos pela Recorrente com insumos e outros serviços indispensáveis à produção  
Autenticado digitalmente em 09/06/2013 por THIAGO MOURA DE ALBUQUERQUE ALVES, Assinado digitalmente em 09/06/2013 por THIAGO MOURA DE ALBUQUERQUE ALVES, Assinado digitalmente em 12/06/2013 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES  
Impresso em 25/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*dos produtos a serem destinados para a sua comercialização e consumo. Como se vê, a SRF adotou visão extremamente restritiva de tais conceitos, para retirar da Recorrente uma parcela dos créditos a qual faz jus. Se a empresa necessita remeter seus produtos para o centro de distribuição localizado fora da sua planta produtiva, não pode lhe ser negado o direito de aproveitar o crédito correspondente ao valor do transporte contratado.”*

*- “Assim, prevendo o ADI nº 15 exigências que estão em conflito com as disposições legais, o mesmo é ilegal e extravasa o seu campo de competência, devendo ser rejeitado pelo sistema jurídico. No caso dos autos, é flagrante que o ADI foi além daquilo que a sua competência permite e negou direito ao ressarcimento legalmente previsto.”*

*- “ainda que o crédito presumido em apreço não pudesse ser objeto de pedido de ressarcimento, no mínimo deveria a Fiscalização ter determinado/reconhecido sua realocação como crédito a ser utilizado na dedução da contribuição eventualmente devida pela Recorrente.”*

*- “se a Fiscalização tivesse qualquer 'desconfiança' sobre a forma como a empresa apurou a contribuição devida e as deduções utilizadas nesta apuração, deveria ter instaurado procedimento próprio, notificado a Recorrente e fiscalizado a empresa com este fim, jamais podendo se utilizar de mero pedido de ressarcimento para verificação de tais informações.”*

*- “No caso em tela, tendo em vista que 'a soja, o milho, o sorgo e o farelo de soja' referidos pelo Despacho - entre outros - são todos insumos que foram utilizados pela Recorrente na produção das mercadorias referidas no art. 8º, S 3º, I, da Lei nº 10.925/004, não há se de falar em apropriação indevida quando o crédito presumido considerado foi de exatamente 0,99% - conforme aponta a própria decisão proferida. Já em relação às hipóteses em que a tomada de crédito pela Recorrente foi na ordem de 1,65%, tais casos, de fato, não se tratam de hipótese de crédito 'presumido' de PIS/COFINS, mas de crédito 'real', reconhecido pela legislação, referente a mercadorias que foram simplesmente revendidas. Portanto, não se tratam de insumos, e, em assim sendo, o direito ao creditamento é sobre o seu valor integral.”*

*- “havendo um crédito presumido a ser reconhecido à Recorrente, não é dado ao Fisco, quanto da glosa, retirar-lhe a totalidade do crédito! Deveria, isto sim, ter excluído o montante que, segundo a Fiscalização, a Recorrente teria creditado a maior e mantido o crédito que entende correto.”*

*- “Assim, se a legislação vigente autoriza que "a pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro" (art 5º, §2º, da Lei nº 10.637/02), não havendo qualquer dispositivo no sentido que esta autorização não se aplicaria aos créditos de PIS/COFINS Importação, não é dada à Administração impor tal restrição. Ademais, também aqui se verificou que, embora tenha sido excluído o crédito de PIS/COFINS importação para fins de ressarcimento, o mesmo não foi redirecionado para qualquer outra rubrica, tendo sido indevidamente tolhido da Recorrente, que tem direito ao mesmo, ainda que para dedução da contribuição a pagar.”*

*- Sobre os créditos referentes a devolução de vendas, a apropriação de tais valores seria correta, porquanto “novamente, ao excluir a TOTALIDADE de tais valores do pedido de ressarcimento, os mesmo não foram redirecionados para qualquer outra rubrica. Ou seja, nem mesmo a sua utilização para dedução da contribuição devida poderá ser realizada pela Recorrente, o que configura flagrante apropriação indevida, além de trazer reflexos na apuração da contribuição devida, já realizada pela Contribuinte.”*

- “Diante da simples leitura da legislação vigente desde 2002/2003, percebe-se o flagrante equívoco cometido pelo Sr. Fiscal ao entender que receita financeira não compõe o valor da receita bruta. O texto da lei é expresso 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.”

- por fim, requer que seja dado provimento ao Recurso Voluntário e deferido o pedido de restituição formulado em 25 de julho de 2007.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, fl. 713, informa o trânsito em julgado da decisão proferida no Mandado de Segurança nº 2008.71.00.008844-7/RS, que concedeu a segurança, “para determinar que a autoridade coatora se abstenha de efetuar a compensação de ofício dos créditos que foram objeto dos Pedidos de Ressarcimento, protocolados pela Impetrante nos processos administrativos N°s 1108010267/2007-63, 1108010259/2007-17, 1108010272/2007-76 e 1108010263/2007-85, com débitos que são objeto de parcelamento ativo.”

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Trata-se de recuso voluntário contra acórdão da DRJ-POA, que julgou improcedente manifestação de inconformidade da Recorrente, interposta contra decisão da DRF em Itajaí/SC.

Por meio do Despacho Decisório nº 060/2008, a DRF reconheceu parcialmente os Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento de crédito de COFINS não-cumulativo, **referentes ao 1º trimestre de 2007, transmitido em 25/07/2007** (fl. 02). A empresa, então, apresentou manifestação de inconformidade contra a parte não deferida dos créditos, a qual foi julgada improcedente pela DRJ-POA.

Não resignada com o acórdão da DRJ-POA, a contribuinte interpôs recurso voluntário, pedindo sua total reforma e o reconhecimento integral do crédito (fl. 745/ss).

Passo ao exame item a item das razões do recurso.

### ***Frete na remessa de produtos para centros de distribuição***

O primeiro tema a ser decidido é se o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 c/c o art. 15, II, e art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, autorizam ou não o creditamento do frete na transferência dos produtos da fábrica para centros de distribuição.

No âmbito das Superintendências da Receita Federal do Brasil, o assunto era controverso. Exigiu que a COSIT - Coordenadoria-Geral do Sistema de Tributação unificasse a interpretação através da Solução de Divergência nº 11, de 27/09/2007, e da Solução de

Divergência nº 12, de 08/04/2008, nas quais concluiu por negar o direito ao crédito nas citadas circunstâncias, como bem apontou o acórdão recorrido.

Confirmam-se as ementas das mencionadas Soluções de Divergência:

*SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 11, DE 27 DE SETEMBRO DE 2007*

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*EMENTA: Cofins - Apuração não-cumulativa. Créditos de despesas com fretes.*

*Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida. Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 93, I.*

\*\*\*\*\*

*SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 12 de 08 de Abril de 2008*

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Créditos de COFINS - transporte de produto acabado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica - insumos da atividade de transporte - não aplicáveis*

*1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não-cumulativa.*

*2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não-cumulativa, exceto se se tratar de pessoa jurídica cujo objeto societário seja transporte.*

Entretanto, com a devida vênia da posição firmada pela COSIT, entendo que a expressão operação de venda, inscrita no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, não exclui o creditamento do frete suportado pelo Recorrente na remessa de mercadoria para os centros de distribuição. Leia-se o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003:

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

O enunciado normativo acima destacado autoriza o crédito de COFINS das despesas com frete na operação de venda. O significado literal da expressão “operação de venda” não é esvaziado pela existência de um local intermediário (centros de distribuição), no transporte da mercadoria destinada à venda, para distribuir com mais eficiência os produtos.

À luz do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, a forma como a empresa organiza a logística da venda de sua produção não descaracteriza *ipso facto* a operação de venda, principalmente porque não há outra finalidade para remessa da mercadoria ao centro de distribuição, que não seja a venda.

Nesse mesmo sentido interpretativo, decidiu a 3ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, ao analisar créditos de PIS, entendimento por tudo aplicável a COFINS, em acórdão da lavra do eminente Conselheiro ROBSON JOSÉ BAYERL. Observe-se:

*CARF 3ª Seção / 3ª Turma da 4ª Câmara*

*ACÓRDÃO 3403-00.485 em 30/07/2010*

*PIS NÃO-CUMULATIVO*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*PIS NÃO CUMULATIVO, TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA; JURÍDICA. FRETE INCORRIDO NAS OPERAÇÕES. CARACTERIZAÇÃO COMO INCIDENTE SOBRE VENDAS.*

**As transferências de mercadorias destinadas à exportação para estabelecimento onde se realiza operação de consolidação e armazenagem de mercadorias, cujo destino final é a comercialização, se equipara a frete sobre venda para fins de reconhecimento de direito de crédito, nos termos do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Recurso Provido em Parte.**

*Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de incluir no cálculo do crédito da contribuição não cumulativa os fretes relativos às operações de transferência de produtos acabados para o estabelecimento localizado na área retroportuária. Vencidos os Conselheiros Winderley Morais Pereira Antonio Carlos Atulim, que negaram provimento na íntegra.*

*Publicado no DOU em: 24.03.2011*

Assim, dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito de COFINS, em relação ao custo/despesa com frete, suportando pelo Recorrente, na transferência dos produtos da fábrica para centros de distribuição.

***A utilização do crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004***

No que diz respeito à glosa de crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, foi fundamentada no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005, que veda a utilização do saldo credor, desse incentivo fiscal, para pedir o ressarcimento proporcional às receitas de exportação, nos seguintes termos:

*Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005*

***DOU de 26.12.2005***

[...]

***Art. 1º*** O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

***Art. 2º*** O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Como se vê, para negar o ressarcimento ao crédito presumido, o ato interpretativo acima reproduzido fixa sua exegese no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 combinado com o art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º Lei nº 10.833/2003, cujas respectivas redações são importantes ter em mente para o deslinde da controvérsia:

***Art. 8º.*** As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

\*\*\*\*\*

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

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

[...]

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

Ao teor do art. 6º, § 1º, da Lei nº 10.833/2003, os créditos apurados **na forma do art. 3º** do mesmo diploma legal, vinculados a receitas decorrentes de exportação, podem ser objeto de ressarcimento para posterior compensação ou devolução em dinheiro.

Assim, considerando que o crédito presumido estaria previsto em artigo legal (art. 8º da Lei nº 10.925/2004) diverso do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, a autorização ao ressarcimento, prevista no art. 6º, § 1º, da Lei nº 10.833/2003, não seria aplicável a esse tipo de benefício fiscal.

O raciocínio é perfeito não fosse um detalhe, qual seja: o crédito presumido estava previsto, originalmente, nos §§ 5º e 6º do **art. 3º da Lei nº 10.833/2003**, tendo sido deslocado para o art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Leia-se sua redação original:

*Art. 3º.....*

*§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 15.15.2, 15.16.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*§ 6º Relativamente ao crédito presumido referido no § 5º: (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela constante do caput do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004) § 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10: (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)*

Dessa maneira, tendo mantido, no essencial, a redação do crédito presumido, antes previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, tudo indica que a Lei nº 10.925/2004, apenas, objetivou melhorar a técnica legislativa, incluindo-o num artigo específico.

O indigitado deslocamento topográfico, a meu ver, não leva a conclusão, de que o saldo credor do crédito presumido deixou de ser ressarcível, depois do advento do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, quando vinculado a receitas de exportação, nos termos do art. 6º, § 1º, da Lei nº 10.833/2003.

Isso porque tal exegese conduziria a proibição, na prática, de aproveitamento do crédito presumido por empresas total ou predominantemente exportadoras, o que não encontra eco no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 combinado com o art. 6º, § 1º, da Lei nº 10.833/2003 pelas razões já expostas.

A despeito de tudo isso, sobreveio o art. 56-A da Lei nº 12.350/2010, criado pelo artigo 10 da Lei nº 12.431 de 24.06.2011, fruto da conversão do art. 9º da Medida Provisória nº 517, de 30.12.2010, que **ratificou a exegese do ADI SRF nº 15/2005**.

O art. 56-A da Lei nº 12.350/2010 autoriza pedir o ressarcimento do crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 **somente** a partir do primeiro do mês subsequente a sua publicação, isto é, a partir de 1º.01.2011 (data da publicação da medida provisória que o originou). *Ipsis litteris*:

*Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:*

*I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;*

*II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput **somente** poderá ser efetuado:*

**I - relativamente aos créditos apurados nos *anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei***

Diante da clareza do art. 56-A, § 1º, I, da Lei nº 12.350/2010, e da impossibilidade examinar sua constitucionalidade no âmbito administrativo, impende seja negado provimento ao recurso voluntário, tendo em vista a impossibilidade de utilização do crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2010, gerado no ano-calendário de 2007, para fins de ressarcimento, antes de 1º/01/2011.

***Crédito na aquisição de produto para revenda***

A DRF glosou créditos apurados pela Recorrente, asseverando, ainda, que não foi respeitada a alíquota do crédito presumido em alguns casos. Eis suas palavras (fl. 439):

*Ao examinar-se o arquivo apresentado pela Eleva, verificou-se que, de fato, a maioria das aquisições de produtos de origem animal teve o respectivo crédito presumido calculado mediante aplicação da alíquota de 4,56% sobre o valor da compra, chamado por ela de base. Todavia, em outras aquisições de produtos de origem animal, principalmente leite, o contribuinte utilizou a alíquota de 7,6%. Algumas cópias de notas fiscais comprobatórias dessas aquisições encontram-se em anexo (folhas 174 a 178). **Em consequência, tem-se que a Eleva apropriou, indevidamente, crédito presumido de COFINS em montante superior àquele admitido pela legislação.***

*Quando da aquisição dos demais produtos, à exceção daqueles de origem animal, tratada no parágrafo anterior, e também da soja e seus derivados, o mesmo artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, no seu § 3º, inciso II, na redação original, estabeleceu que o crédito presumido será calculado mediante aplicação, sobre o valor da aquisição, de alíquota correspondente a 35% de 7,6%. Em resumo, a alíquota é de 2,66%. Quanto às aquisições de soja e seus derivados, até 14 de junho de 2007 os percentuais eram os mesmos aplicáveis aos demais produtos, que resultavam em uma alíquota final de 2,66%. A partir do dia seguinte, com base no artigo 32 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, combinado com o artigo 41 do mesmo diploma legal, que alterou a redação do inciso II do parágrafo 3º do já citado artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, e acrescentou-lhe o inciso III, o crédito presumido é calculado mediante aplicação, sobre o valor das aquisições de soja e seus derivados, de alíquota correspondente a 50% de 7,6%. Em síntese, a alíquota é de 3,8%. Todavia, por ocasião da análise do arquivo entregue pela Eleva, constatou-se que a maioria das aquisições desses demais produtos, de origem não animal, principalmente soja, milho, sorgo e farelo de soja, teve o respectivo crédito presumido calculado mediante aplicação da alíquota de 4,56% sobre o valor da compra. Em outras aquisições desses mesmos produtos, o contribuinte utilizou a alíquota de 7,6%. Algumas cópias de notas fiscais comprobatórias dessas aquisições encontram-se em anexo (folhas 179 a 190). **Mais uma vez, tem-se como consequência que a Eleva apropriou, de modo indevido, crédito presumido de COFINS em montante superior àquele admitido pela legislação.***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/06/2013 por THIAGO MOURA DE ALBUQUERQUE ALVES, Assinado digitalmente em 09/06/2013 por THIAGO MOURA DE ALBUQUERQUE ALVES, Assinado digitalmente em 12/06/2013 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES  
Impresso em 25/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em sua manifestação de inconformidade, a empresa defendeu que utilizou a alíquota do crédito normal de 7,6%, previsto no art. 2º da Lei nº 10.833/2003, nas aquisições de produtos (leite, soja, milho, sorgo e farelo de soja) que foram **revendidos**, e não utilizados como insumos.

Apreciando a impugnação da contribuinte, a DRJ rejeitou o referido argumento, porque *“o cálculo de créditos básicos na aquisição de produtos para revenda de pessoas físicas está expressamente vedado pela legislação”* (fl. 707). Em função disso, a empresa reiterou sua defesa no recurso voluntário.

Entendo que o inconformismo da Recorrente tem parcial procedência. É que as notas fiscais, exemplificadamente indicadas pela DRF em seu relatório de fls. 439, são todas elas emitidas por pessoas jurídicas cooperativa (fls. 191/ss), de modo a garantir o crédito básico de COFINS na revenda, à luz do art. 3º, § 3º, I, da Lei nº 10.833/2003.

O mesmo não ocorre em relação ao cálculo do crédito presumido, na alíquota de 4,46%, nas aquisições de pessoa física soja, milho, sorgo e farelo, utilizado como insumos,

O despacho decisório da DRF demonstrou que a alíquota correta é de 2,66%, nos termos do art. 8º, §3º, II, da Lei nº 10.925/2004 vigente até 14 de junho de 2007, e que, depois dessa data, passou a ser de 3,8%, por força da nova redação dado ao indigitado inciso pela Lei nº 11.488/2007, sendo irretocável o acórdão da DRJ que manteve a glosa realizada pela fiscalização nessa parte.

Ressalte-se que, ao teor do despacho decisório da DRF, a fiscalização reapurou o crédito presumido, com a alíquota correta, não demonstrando, a Recorrente, que a autoridade teria glosado totalmente essas importâncias.

Em suma: dou parcial provimento ao recurso voluntário, nesse aspecto, para reconhecer o direito ao crédito de 7,6%, nas aquisições de pessoas jurídicas de produtos para revenda, com fundamento no art. 3º, I, § 3º, da Lei nº 10.833/2003.

#### ***Reapuração dos créditos e débitos do PIS/COFINS***

Em consequência da glosa dos créditos presumidos utilizados para quitar a COFINS, a fiscalização apurou débitos de COFINS. A autoridade fiscal, então, utilizou parte dos créditos reconhecidos, na análise do pedido de ressarcimento, para compensar tais novos débitos de COFINS.

No entender da Recorrente, o procedimento descrito representa compensação de ofício não prevista em lei, pugnano que o correto seria a fiscalização lançar o valor de COFINS, eventualmente devido em decorrência da reapuração do crédito presumido, para que o contribuinte optasse por utilizar ou não créditos reconhecidos no pedido de ressarcimento.

Na minha ótica, porém, agiu corretamente a fiscalização, na medida em que, como o próprio Recorrente defende em outros trechos do seu recurso voluntário, é dever da fiscalização apurar tantos os créditos favoráveis à contribuinte quanto os débitos a ela contrários, no âmbito do COFINS não-cumulativo. Faz parte da forma de apuração desse tributo a realização de encontro de contas. Não merece provimento, portanto, essa parte do recurso voluntário.

### ***Créditos de PIS/COFINS-Importação***

Igualmente sem razão a empresa quando sustenta que o saldo credor dos créditos de PIS/COFINS-importação, previstos no art. 15 da Lei nº 10.865/2004, podem ser utilizados para pedir ressarcimento.

Colha-se, nesse sentido, o art. 15 da Lei nº 10.865/2004:

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*I - bens adquiridos para revenda;*

*II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;*

*III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;*

*V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

*V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.*

*§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

Efetivamente, o **art. 15 da Lei nº 10.865/2004** somente autoriza a utilização de tais créditos *para fins de determinação* da COFINS devida. Nada mais. Já o art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003 autoriza o ressarcimento, apenas, para créditos originados do **art. 3º da Lei nº 10.833/2003**, vinculados à exportação.

A única hipótese de os créditos do art. 15 da Lei n 10.865/2004 permitir o ressarcimento é prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e no art. 16 da Lei nº 11.116, de 18.05.2005:

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

\*\*\*\*\*

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:*

*I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou*

*II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.*

Considerando que a Recorrente não demonstrou enquadrar-se nas disposições do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, não merece provimento o recurso voluntário quando pretende utilizar para ressarcimento o saldo credor de valores decorrentes do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, porquanto é inaplicável na espécie o art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003.

Frise-se que, ao teor do despacho decisório da DRF, a fiscalização considerou os créditos de COFINS-Importação para compensar a própria COFINS devida e apurada no período, não demonstrando, a Recorrente, que a autoridade teria inutilizado totalmente essas importâncias.

### ***Devolução de Vendas***

Outrossim, não são ressarcíveis os créditos de COFINS-importação e os créditos presumidos vinculados a venda devolvidas, porquanto somente são passíveis de pedido de ressarcimento os créditos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, vinculados à exportação ou a saídas isentas, não tributadas, alíquota zero ou suspensas, conforme dispõe o art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003 e o art. 16 da Lei nº 11.116/2005; ou, ainda, os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 relativos a saídas isentas, não tributadas, alíquota zero ou suspensas, na forma do art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Saliente-se que, ao teor do despacho decisório da DRF, a fiscalização considerou os créditos de COFINS-importação e os créditos presumidos alusivos às vendas devolvidas para compensar a própria COFINS eventualmente devida e apurada no período, não demonstrando, a Recorrente, que a autoridade teria inutilizado totalmente essas importâncias.

### ***Receitas financeiras – método de rateio proporcional***

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.*

Por conseguinte, ao teor do art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003, merece provimento o recurso voluntário para que a autoridade fiscal inclua as receitas financeiras na receita bruta total para fins de rateio proporcional, refazendo a apuração dos créditos com base nessa premissa.

### ***Decisão judicial a ser obedecida***

Por fim, destaco que a autoridade fiscal, quando do cumprimento do presente acórdão, deve obedecer à decisão judicial transitada em julgado, juntada pela Procuradoria da Fazenda Nacional à fl. 713, proferida no Mandado de Segurança nº 2008.71.00.008844-7/RS, que concedeu a segurança, “para determinar que a autoridade coatora se abstenha de efetuar a compensação de ofício dos créditos que foram objeto dos Pedidos de Ressarcimento, protocolados pela Impetrante nos processos administrativos N°s 1108010267/2007-63, 1108010259/2007-17, 1108010272/2007-76 e 1108010263/2007-85, com débitos que são objeto de parcelamento ativo.”

### ***Conclusão***

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para:

- a) reconhecer o direito ao crédito de COFINS, em relação ao custo/despesa com frete, suportando pelo Recorrente, na transferência dos produtos da fábrica para centros de distribuição;
- b) reconhecer o direito ao crédito de 7,6%, nas aquisições de pessoas jurídicas de produtos para revenda, com fundamento no art. 3º, I, § 3º, da Lei nº 10.833/2003;

- c) determinar à autoridade fiscal que inclua as receitas financeiras na receita bruta total para fins de rateio proporcional, refazendo a apuração dos créditos com base nessa premissa.

Fica assegurada à Receita Federal do Brasil verificar a existência e liquidez dos valores objeto da presente demanda, respeitando as premissas fixadas no presente acórdão.

Finalmente, destaque-se que deve ser cumprida pela autoridade fiscal a decisão judicial transitada em julgado, juntada pela Procuradoria da Fazenda Nacional à fl. 713, proferida no Mandado de Segurança nº 2008.71.00.008844-7/RS, que concedeu a segurança, *“para determinar que a autoridade coatora se abstenha de efetuar a compensação de ofício dos créditos que foram objeto dos Pedidos de Ressarcimento, protocolados pela Inpetrante nos processos administrativos N.ºs 1108010267/2007-63, 1108010259/2007-17, 1108010272/2007-76 e 1108010263/2007-85, com débitos que são objeto de parcelamento ativo.”*

É como voto.

Thiago Moura de Albuquerque Alves

## Voto Vencedor

Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Redator.

A divergência em relação ao voto do ilustre Conselheiro Relator refere-se exclusivamente em relação às despesas com frete na remessa de produtos para centros de distribuição. O Conselheiro Relator votou por dar provimento ao Recurso Voluntário. A Turma, entretanto, por maioria de votos, entendeu que deveria ser mantida a cobrança nesta matéria, sendo este Conselheiro designado para elaborar o voto vencedor, nesta parte.

Entendo que a razão, neste caso, está com o Fisco. Vejamos.

A empresa calculou créditos sobre valores escriturados nas contas "Fretes Transferências para Vendas". Esses fretes referem-se à transferência de produtos acabados entre diversos estabelecimentos da empresa ou então para estabelecimentos de terceiros não clientes e, portanto, não estão vinculados a operações de venda.

Nos termos da norma que rege a matéria, nem todo o custo de produção pode ser utilizado para cálculo de créditos da Contribuição, mas apenas aqueles custos expressamente prescritos no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, dentre os quais não se encontram as despesas de transporte interno entre estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimento de terceiros, não clientes, em mera operação de logística para posterior distribuição, agora sim, em operação de venda.

A hipótese tratada nos autos não pode ser confundida com aquela hipótese prevista no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, aplicável também ao PIS por força do art. 15, II, do mesmo diploma legal, o qual prevê o cálculo de créditos sobre valores de frete nas operações de venda, *verbis*:

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

*(...)*

*IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

A redação da lei é extremamente clara, e não comporta interpretações extensivas: somente dará direito ao crédito o custo do frete na **operação de venda** e quando o ônus for suportado pelo vendedor. No caso em tela, não se trata de operação de venda, mas sim meras transferências entre estabelecimentos de sua propriedade ou para estabelecimentos de terceiros não clientes. São operações de logística, e não de venda.

Portanto, não há base legal para a pretensão da Recorrente.

Neste sentido, transcrevo ementa de decisão do STJ:

*REsp 1147902 / RS de 18/03/2010:*

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

*3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.*

*4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.*

**5. Recurso Especial não provido.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/3/2001

Autenticado digitalmente em 09/06/2013 por THIAGO MOURA DE ALBUQUERQUE ALVES, Assinado digitalmente em 09/06/2013 por THIAGO MOURA DE ALBUQUERQUE ALVES, Assinado digitalmente em 12/06/2013 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES  
Impresso em 25/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 11080.010272/2007-76  
Acórdão n.º 3202-000.597

S3-C2T2  
Fl. 855

---

Ante o exposto, voto por negar ao Recurso Voluntário quanto à possibilidade de obtenção de créditos do PIS e da Cofins decorrentes do custo do transporte de mercadoria entre estabelecimentos da empresa (transporte *intercompany*) ou para estabelecimentos de terceiros não clientes, não vinculados à operações de venda.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

CÓPIA