Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10380.902750/2016-10

Processo nº	10380.902750/2016-10
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-012.088 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	20 de outubro de 2021
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	GRANDE MOINHO CEARENSE SA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.
As despesas incorridas com materiais de embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que indispensáveis à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.
CRÉDITOS. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.
As despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos. Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018.
NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON.
Desde que desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte. Dessa forma, conclui-se que a Recorrente faz jus ao crédito extemporâneo desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e comprovada a existência desse crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, dar provimento parcial ao Recurso Especial, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, em negar provimento em relação as embalagens para transporte de produtos alimentícios; (ii) pelo voto de qualidade, dar provimento em relação ao frete de produto acabado, vencidos os conselheiros Valcir Gassen (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento; (iii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso no tocante à retificação de crédito extemporâneo, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo Mineiro Fernandes e Jorge

Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, em relação ao frete, o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 135 a 155), interposto pela Fazenda Nacional, em 17 de março de 2021, em face do Acórdão nº 3301-009.602 (e-fls. 120 a 133), de 29 de janeiro de 2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

A decisão ficou assim ementada:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
>
> Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013
>
> PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.
>
> Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.

Assim consta da deliberação da Turma:

> Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer os créditos relativos à glosa das embalagens e à glosa dos custos com o frete de produto acabado entre estabelecimentos. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Semíramis de Oliveira Duro. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso

Documento nato-digital

> voluntário para reconhecer o direito ao crédito extemporâneo, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e comprovada a existência desse crédito. Divergiu o Conselheiro José Adão Vitorino de Morais.

Por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 159 a 166) o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF admitiu o recurso interposto pela Fazenda Nacional para a rediscussão das seguintes matérias 1) possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo de aquisição das embalagens para transporte; 2) possibilidade de tomada de créditos sobre os fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimento da firma, e, 3) possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos sem prévia retificação do DACON.

O Contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls. 170 a 181), em 9 de junho de 2021. Pede o não conhecimento, caso assim não se entenda, que seja negado provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos legais de admissibilidade.

Quanto a admissibilidade o Contribuinte aduz que não deve ser conhecido o recurso da Fazenda Nacional, visto que os acórdãos indicados como paradigmas, no que tange a matéria, encontram-se superados. Com a devida vênia, não é o caso, para não admissibilidade, decisões contraditórias.

Assim, nesta instância recursal o objeto da lide restringe-se a rediscussão das seguintes matérias 1) possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo de aquisição das embalagens para transporte; 2) possibilidade de tomada de créditos sobre os fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimento da firma, e, 3) possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos sem prévia retificação do DACON.

No que tange a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo de aquisição das embalagens para transporte a Fazenda Nacional aduz que essas despesas não podem ofertar direito de crédito, visto que estão localizados em momento posterior ao processo produtivo.

Com a devida vênia, entende-se correta a decisão ora recorrida. As embalagens para transporte são essenciais nas atividades produtivas do Contribuinte, em específico, à boa conservação das propriedades do derivado do trigo e de sua higidez para o consumo humano no deslocamento entre o moinho e os diversos postos de venda espalhados pelo território nacional.

Acórdão nº 9303-009.049, de relatoria do il. conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, ficou assim ementado:

Documento nato-digital

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006
>
> REGIME NÃO-CUMULATIVO. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.
>
> As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições. (...).

Acórdão nº 9303-011.412, de relatoria do il. Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que tem a seguinte ementa, na parte que concerne à matéria:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Exercício: 2012
>
> (...)
>
> EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.
>
> As despesas incorridas com materiais de embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que indispensáveis à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp no 1.221.170/PR. (...).

Neste sentido, vota-se por negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional no que tange ao direito ao crédito sobre embalagens para transporte de produtos alimentícios.

Quanto a segunda matéria, possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da firma, entendeu-se, que mesmo que se trata de gasto posterior à produção propriamente dita, há sim a possibilidade da tomada de crédito.

A Fazenda Nacional sustenta em seu recurso que essas despesas com fretes pagos para transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do Contribuinte estão localizadas em um momento posterior, depois de finalizado o processo produtivo.

Com a devida vênia, entende-se correta a decisão ora recorrida, sem reparos.

Entende-se que o deslocamento dos bens acabados entre os estabelecimentos do Contribuinte integra ainda o processo produtivo, não há como desconsiderar que esse deslocamento dos bens, antes da venda ao consumidor, esteja excluído do processo produtivo. Salienta-se que estes serviços são essenciais e relevantes nas atividades produtivas desenvolvidas pelo Contribuinte *de jure* e que se trata de um tributo não-cumulativo.

Assim, dá direito à crédito sobre os custos dos fretes para transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do Contribuinte.

Documento nato-digital

A matéria já foi objeto de deliberação por esta Turma como se verifica no Acórdão nº 9303-007.098, de relatoria do il. conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que tem a seguinte ementa:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
>
> Período de apuração: 31/10/2005 a 31/12/2005
>
> (...)
>
> INSUMOS. FRETES PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.
>
> Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo, ainda, no art. 3o, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na **operação** de venda".

Com isso, vota-se por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional neste ponto.

A terceira matéria objeto de análise refere-se à possibilidade de aproveitamento extemporâneo de crédito sem a prévia retificação do DACON. No recorrido entendeu-se que não é necessário a prévia apresentação de DACON retificador para o aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições sociais não cumulativas.

A Fazenda Nacional afirma que para o aproveitamento de créditos extemporâneos é necessário a retificação do DACON e salienta:

> Com efeito, o registro do crédito no mês em que foi auferido é essencial para o devido controle, pela Administração Fazendária, do exercício do direito pelo contribuinte. A empresa não declarou o crédito no período em que foi auferido, nem retificou as DACON correspondentes, utilizando o crédito posteriormente, sem qualquer critério apoiado em normas regentes da matéria.
>
> Aceitar tal situação seria o mesmo que aceitar a compensação de créditos tributários sem o registro da devida declaração de compensação, devendo a Administração se satisfazer com a mera existência de pagamento a maior em competências passadas. Ora, se a legislação institui regras e instrumentos para a apuração do crédito a favor ou contra a Administração Tributária, essas regras devem ser seguidas e os instrumentos adequadamente utilizados. O crédito só será considerado apurado devidamente na medida em que tal apuração atender aos procedimentos impostos.
>
> Assim, a utilização do crédito pressupõe primeiro a sua apuração, com o registro apropriado no DACON, sendo necessário ainda compensar o crédito com débitos do próprio mês, e havendo saldo remanescente, compensá-lo sucessivamente nos meses subsequentes.

Com a devida vênia, não procede esse entendimento, sem reparos a decisão ora recorrida.

Documento nato-digital

Cita-se trecho do voto proferido no acórdão recorrido, de relatoria da il. Conselheira Liziane Angelotti Meira, que bem pontua o entendimento:

> 5. Créditos considerados extemporâneos
>
> Defende que em relação aos créditos considerados extemporâneos, não há dúvida de que as operações ocorreram, e de que delas surge o direito ao crédito. A glosa, explica a Recorrente, foi realizada porque o aproveitamento ter ocorrido extemporaneamente, sem que, todavia, tenha sequer se cogitado de decadência, ou qualquer outra forma de extinção desse direito pelo decurso do tempo.
>
> Entendeu a fiscalização que há necessidade de se proceder a retificação nas respectivas DACON's e DCTF's. Transcrevo trecho da Informação Fiscal (fl. 16):
>
> > Outrossim foram glosados créditos extemporâneos de PIS e COFINS, vez que a utilização destes em período posterior deu-se sem as necessárias retificações das DACONs e DCTFs do período a que se referiam, conforme preceituam a legislação de regência, qual seja, Lei nº 10.833, de 2003, artigos 3º, *caput*, e § 4º da Lei 10.883/2003; artigo 10 da Instrução Normativa nº 1.015/2010; artigo 2º da ADI SRF nº 3/2007 e Parecer Normativo CST nº 347/70.
>
> Contudo, defende a Recorrente que o simples fato de não terem sido retificadas as DACON's e DCTF's do período a que correspondiam tais créditos supostamente "extemporâneos" não é suficiente, tampouco motivo justo para suas glosas.
>
> Por sua vez, entende-se que o Contribuinte deveria providenciar as retificações do seu Demonstrativo de Apuração da Contribuições (DACON) e das correspondentes Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) para que se pudesse informar à administração fazendária a existência de créditos extemporâneos.
>
> Ocorre que, como isso não ocorreu, ou seja, o contribuinte não fez as retificações de DACON e DCTF, fica a questão se faria jus ao crédito apurado nas contribuições para o PIS e COFINS não cumulativas no prazo de cinco anos a contar da aquisição dos insumos. É necessário não só alegar a existência de créditos, mas demonstrar de forma inequívoca a existência do crédito extemporâneo, daí o entendimento da necessidade das retificadoras. Salienta-se que o que estabelece o art. 1º. do Decreto n. 20.910/1932, no que concerne à reinvindicação de direito contra a Fazenda que prescreve em 5 anos da data do ato ou fato do qual se originarem.
>
> O sítio da Receita Federal do Brasil na pergunta 60 da seção das perguntas frequentes do EFD admite ser possível requerer os créditos extemporâneos da seguinte forma:
>
> > Pergunta 60. Como informar um crédito extemporâneo na EFD PIS/COFINS?

Documento nato-digital

> O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. **No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº. 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).** (grifou-se).

Na decisão proferida por intermédio do Acórdão 3401-001.585 do CARF, processo 13981.000257/2005-20, entendeu-se desta forma:

> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON. Desde que desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.
>
> Dessa forma, conclui-se que a Recorrente faz jus ao crédito extemporâneo desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e comprovada a existência desse crédito.

Nega-se, portanto, provimento ao recurso neste ponto.

Conclusão

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas e claras razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas, especificamente sobre os **"créditos sobre fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da firma."**

No recorrido a Turma reconheceu a possibilidade da tomada desses créditos, mesmo que se trate de gasto posterior à produção propriamente dita.

Documento nato-digital

A Fazenda Nacional sustenta em seu recurso que, essas despesas estão localizadas em um momento posterior, depois de finalizado o processo produtivo da empresa e não podem gerar direito a crédito.

Entendo estar equivocada a decisão recorrida, e merece reparos.

O créditos sobre fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da firma, não dá direito a tomada de crédito, por ser posterior ao processo produtivo e nem caracterizar frete na venda, apresentando natureza de despesa com logística (despesa operacional), para a qual não há previsão de tomada de crédito.

Assim, o valor do frete de **produtos acabados** entre estabelecimentos da mesma empresa, não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

(i)- primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3° da Lei n° 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos prontos/acabados; e

(ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3° da Lei n° 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, definiu, em seu item 5 – "Gastos posteriores à finalização do processo de produção", que esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55, 56 e 59, a seguir reproduzidos:

> 5. **GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO**
>
> 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo**, salvo exceções justificadas.
>
> 56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.
>
> (...) 59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço** (...). (Grifei)

Concluindo, como o frete de produtos acabados entre estabelecimentos não caracteriza insumo, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

Em vista do acima exposto, voto no sentido de **dar** provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, tão somente, quanto à manutenção das glosas de

Documento nato-digital

créditos sobre fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Documento nato-digital