



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                          |
|--------------------|----------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10660.901102/2018-61</b>                              |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9303-016.051 – CSRF/3ª TURMA                             |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 8 de outubro de 2024                                     |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR                                   |
| <b>RECORRENTE</b>  | FAZENDA NACIONAL                                         |
| <b>INTERESSADO</b> | COOP.REGIONAL AGRO-PECUARIADE SANTA RITA DO SAPUCAI LTDA |

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

Ano-calendário: 2015

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. SÚMULA CARF 188. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, por maioria de votos, para restabelecer as glosas sobre fretes de aquisição de insumos não onerados que não atendam condição estabelecida na Súmula CARF no 188 (registro de forma

autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição), e para restabelecer a glosa sobre créditos extemporâneos, vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario e Alexandre Feitas Costa, que votaram pelo provimento parcial apenas em relação à aplicação da Súmula CARF 188.

Sala de Sessões, em 8 de outubro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-010.648**, de 27/09/2022, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, assim ementados, respectivamente:

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

Ano-calendário: 2015

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CRITÉRIOS PARA APROVEITAMENTO.

Desde que respeitado o prazo decadencial e demonstrados a sua existência e o não aproveitamento em duplicidade, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses subsequentes, sem necessidade prévia retificação dos demonstrativos pertinentes por parte do contribuinte, devendo ser apurado conforme percentuais de rateio do período de origem e utilizado apenas para dedução da contribuição devida.

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no

processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

#### FRETES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

#### COOPERATIVAS AGRÍCOLAS. BASE DE CÁLCULO.

Restando demonstrado pelo fisco, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, a parcela efetivamente sujeita à tributação, deve prosperar o lançamento.

#### **Breve síntese do processo**

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento e Declarações de Compensação, com crédito de COFINS não cumulativa, relativo ao 2º Trimestre de 2007, com base no art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Em análise, a DRF – Varginha/MG, com base em Termo de Verificação Fiscal (fls.348/361), emitiu Despacho Decisório que reconhece parcialmente o direito creditório e homologa parcialmente as compensações declaradas, verificando-se as seguintes glosas:

Glosas Quantificadas por Valores: Esta fiscalização discriminou as notas fiscais glosadas, justificando nota por nota, o motivo da glosa efetuada, conforme **Anexo I** que é parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal.

Essas glosas englobam: (i) aquisições de insumos com alíquota zero; (ii) aquisições de insumos com suspensão; (iii) embalagens acondicionamento/transporte; (iv) materiais indiretos/peças manutenção e reparo.

- Créditos extemporâneos.

Glosas Quantificadas por Percentual: Em relação as essas glosas, o procedimento de auditoria adotado e sua fundamentação legal será detalhado nos tópicos abaixo.

Essas glosas englobam: (i) fretes de compra relacionados às aquisições com alíquota zero, com suspensão, as embalagens acondicionamento/transporte, aos materiais indiretos/peças manutenção e reparo que foram solicitados pelo contribuinte no Pedido de Ressarcimento como parte das aquisições de insumos; (ii) indícios de glosas com base na existência de vendas a não associados de valores consideráveis, ou seja da prática de atos não cooperativos, com a consequente dedução dos créditos em decorrência do recálculo da contribuição devida.

Após a Manifestação de Inconformidade proposta pela contribuinte (fls.438/495), a lide foi decidida pela 17ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG - Acórdão 106-010.480

(fls.570/586) que por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o pleito trazido à litígio, para reverter as seguintes glosas: (i) créditos presumidos referentes à aquisição de leite *in natura* a partir de 01/12/2015; (ii) materiais indiretos, manutenção e reparo: analisador de umidade Tex Tech id200, manutenção e reparação de máquinas e equipamentos, abafador auditivo, material p/ tratamento de água e material de limpeza industrial; (iii) preparados para alimentação de bovinos, cuja venda não é beneficiada pela suspensão das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins.

Irresignada, a empresa interpôs Recurso Voluntário (fls.592/623) em que contesta expressamente, as glosas dos créditos sobre: (i) crédito extemporâneo; (ii) embalagem para transporte; e, (iii) frete de insumos adquiridos com alíquota zero.

Os autos, então, vieram para julgamento do Recurso Voluntário (fls.699/719), sendo submetidos à apreciação da Turma julgadora, decidiram por dar parcial provimento ao recurso, para reverter as seguintes glosas: (1 - fretes de compras para transporte de produtos; não tributados. 2 - gastos com Embalagem Transporte/Acondicionamento. 3 - créditos extemporâneos, comprovadas a existência e não utilização, apenas para dedução.

#### ***Recurso Especial da Fazenda Nacional***

Cientificada da decisão, insurgiu-se a Fazenda Nacional contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência (fls.721/740), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto ao direito a crédito na sistemática não cumulativa da COFINS em relação às seguintes matérias:

- a) crédito de Pis/Cofins - **fretes na aquisição de insumos desonerados de Pis/Cofins** (Acórdãos paradigmas 9303-005.154 e 3202-010.863)
- b) **créditos extemporâneos** de Pis e Cofins - requisito de retificação do Dacon (Acórdão paradigma 9303-007.510).

Cotejados os fatos, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls.744/750).

Devidamente cientificada do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls.757/768), manifestando suas razões de mérito, para que seja negado provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, a fim de que seja mantido o decidido no Acórdão nº 3401-010.648.

Cientificada da decisão, insurgiu-se também a contribuinte contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de Divergência (752/815 e docs.816/836), o qual não foi admitido por despacho fundamentado às fls.847/854. Foi apresentado Agravo contra o referido despacho (fls.861/869), o qual foi rejeitado, confirmando a negativa de seguimento do Recurso Especial (fls.872/877).

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

### ***I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:***

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, cujos fundamentos transcrevo abaixo:

#### **3.1 Crédito de Pis/Cofins. Fretes na aquisição de insumos desonerados de Pis/Cofins**

**A matéria é bem definida e bem conhecida. O acórdão recorrido reconhece o direito em foco, conforme se vê na própria ementa, já transcrita, e abaixo repetida;**

*FRETES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE*

*Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.*

**Os paradigmas, por outro lado, negam o mesmo direito:**

**9303-005.154 (fl. 725):**

*PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.*

Fl. 726:

*Conforme relatado o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.*

*A partir destes fatos, importante transcrever os artigos da legislação que tratam do creditamento de PIS e Cofins. Transcrevo somente os artigos da Lei 10.833/2003, da Cofins, pois repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002 do PIS.*

*[...]*

*Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.*

**Paradigma 3202-010.863 (fl. 727):**

**FRETE NA AQUISIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO**

*O frete faz parte do custo de aquisição dos bens e produtos adquiridos para revenda ou utilizados como insumos sendo essa a única forma que esses fretes entram na base de cálculo dos créditos, ou seja, como custo de aquisição e não como serviços utilizados como insumos. Se o insumo não dá direito ao crédito, o frete seguirá a mesma sorte.*

Fl. 727:

***“Frete na aquisição de produtos importados***

*A questão diz respeito ao creditamento de PIS e da Cofins dos fretes referentes a insumos adquiridos que não sofreram a incidência das mencionadas exações.*

*O Acórdão 9303-005.156, de 17 de maio de 2017, esmiuçou o tema de forma didática, que merece ser colacionada a título de doutrina. E, por refletir minha opinião sobre a questão, peço vênia para utilizar sua ratio decidendi, como se minha fosse para fundamentar minha decisão, verbis:*

*A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Como visto a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.*

*Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de numerus clausus em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens*

*expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.*

*Conforme relatado o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.*

*A partir destes fatos, importante transcrever os artigos da legislação que tratam do creditamento de PIS e Cofins. Transcrevo somente os artigos da Lei 10.833/2003, da Cofins, pois repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002 do PIS.*

*(...)*

*Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.*

Portanto, sem dificuldades, constata-se a existência de dissídio jurisprudencial a ser solucionado.

### **3.2 Créditos extemporâneos de Pis e Cofins. Requisito de retificação do Dacon**

A recorrente suscita divergência quanto à impossibilidade de apropriação de créditos extemporâneos de Pis e Cofins, sem retificação do Dacon. Transcreve-se:

Fl. 730:

#### **II.II DIVERGÊNCIA EM RELAÇÃO À NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DA DACON PARA FINS DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO**

*Nesse contexto, o acórdão recorrido decidiu afastar a necessidade de retificação da DACON, sob a seguinte fundamentação:*

*“(...)*

*Tal conduta não foi adotada pelo contribuinte no presente caso, tendo a empresa informado diretamente o valor de crédito extemporâneo que entende correto em períodos subsequentes. Para além disso, os valores não foram informados em destaque, e sim aglutinados com os demais créditos do período, o que, do ponto de vista procedimental, se mostra indubitavelmente incorreto, mas não lhe retira o direito à utilização do referido crédito, nos termos em que autorizado pelas Leis citadas. Isso porque o direito à utilização do crédito decorre da apuração da contribuição*



*e da efetiva existência da despesa que lhe deu origem e não da declaração apresentada pelo contribuinte, que se destina apenas à demonstração da apuração realizada. Assim, verificando-se erro na escrituração ou no demonstrativo apresentados, comprovada a existência do crédito e sua não utilização em duplicidade, e desde que respeitado o prazo decadencial, deve seu aproveitamento, em prestígio à verdade material e ao formalismo moderado, ser ratificado pela autoridade fiscal.*

Fl. 731:

*Segundo se depreende do trecho acima, o colegiado a quo admite o aproveitamento do crédito extemporâneo afastando a necessidade prévia de retificação das declarações anteriores.*

*Em sentido diametralmente oposto ao Colegiado a quo, decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão paradigma nº 9303-007.510, cuja ementa segue integralmente transcrita:*

*Processo nº 15586.720045/201280*

*Recurso nº Especial do Contribuinte*

**Acórdão nº 9303007.510 – 3ª Turma**

*Sessão de 17 de outubro de 2018*

*Matéria PIS/PASEP E COFINS*

*Recorrente COTIA VITÓRIA SERVIÇOS E COMÉRCIO S/A*

*Interessado FAZENDA NACIONAL*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008*

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.**

***O aproveitamento de créditos extemporâneo de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.***

Fl. 732:

A fim de melhor demonstrar a divergência jurisprudencial, confira-se trecho do voto condutor do acórdão paradigma:

*Relatório:*

*Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o acórdão nº 3301001.999, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, negou provimento aos recursos de ofício e voluntário, consignando a seguinte ementa:*



(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO

*O aproveitamento de créditos extemporâneo de PIS não cumulativo **está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres**, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

*O aproveitamento de créditos extemporâneo de Cofins não cumulativa está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.”*

*Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, que decidiu ser indevida a utilização dos créditos extemporâneos (...)*

Voto vencedor:

*Máxima vênia, divirjo da eminente relatora. A questão posta ao nosso conhecimento restringe-se ao direito de aproveitamento de créditos extemporâneos do PIS e da Cofins.*

*Ao contrário do entendimento da recorrente, a glosa dos créditos extemporâneos, aproveitados em março, julho e agosto de 2007, não teve como fundamento legal a prescrição quinquenal do direito ela aproveitá-los naquelas competências e sim a falta de sua apuração nos respectivos Dacon, o que os torna, em princípio, incertos e ilíquidos. E é ônus da recorrente provar a existência de direito que alega possuir.*

*As leis que instituíram o PIS e a Cofins com incidência não cumulativa, assim dispõem quanto ao aproveitamento dos créditos destas contribuições:*

(...)

*Ou seja, segundo a regulamentação, o crédito não aproveitado no mês poderá ser aproveitado nos meses seguintes e o saldo credor apurado em cada trimestre poderá ser compensado com outros débitos tributários e objeto de pedido de ressarcimento.*

*No presente caso, a recorrente não apresentou as Dacon com a apuração dos créditos extemporâneos e dos saldos credores trimestrais nem dos*

*respectivos Dacon retificadores, limitando-se a alegação de que os créditos existem.*

*Portanto, sem a menor certeza e liquidez.*

**Com efeito, as decisões comparadas divergem na matéria. Diferentemente do acórdão recorrido, os paradigmas exigem a retificação do Dacon e da DCTF para que se possam aproveitar créditos extemporâneos, e não expressa a possibilidade de que tal requisito possa ser superado por comprovação, por outra forma, da ausência de aproveitamento em duplicidade.**

Assim, o caso deve ir à Instância Especial para solução da divergência. (grifou-se)

Diante do acima exposto, conheço do Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional, e passo de plano ao mérito.

## **II – Do mérito:**

### **a) fretes na aquisição de insumos desonerados de Pis/Cofins:**

A primeira matéria trazida pela Fazenda Nacional, a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, diz respeito a possibilidade ou não de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS/COFINS) não cumulativas em relação aos fretes na aquisição de insumos desonerados (e sujeitos à suspensão).

Conforme planilha fornecida pela recorrida (Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável - PLANILHA DE FRETES), trata-se de custos com frete na aquisição de farelo de soja, farelo de trigo a granel etc.), glosadas por ausência de previsão legal.

A decisão da DRJ manteve a glosa tendo em vista que *“as despesas com fretes, vinculadas a compras dos insumos utilizados no processo produtivo, integram o custo de aquisição e, por conseguinte, os créditos originados dessas despesas têm a mesma natureza e seguem a mesma sistemática de cálculo dos créditos originados das mercadorias adquiridas”*.

No Acórdão ora recorrido, a Turma julgadora entendeu que os fretes incorridos na aquisição de sucatas são serviços essenciais ao processo produtivo da contribuinte, o que decorre da reconhecida essencialidade do material transportado, independente do tratamento tributário dado ao respectivo insumo.

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional aduz que *“as despesas com fretes na aquisição de produtos desonerados, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima por expressa disposição legal (Art. 3º §2º inciso II da Lei 10.833/2003). Se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal”*.

De outro lado, em suas contrarrazões, a contribuinte argumenta que *“após a publicação da Instrução Normativa/RFB nº 2.121/2022, cujos incisos XV e XVIII do artigo 176 dispuseram, expressamente, que são considerados insumos, os bens e serviços essenciais ou relevantes para o processo de fabricação de bens destinados à venda, inclusive o próprio “frete”, independente da tributação do produto que está sendo adquirido/transportado, em perfeita harmonia com a decisão proferida pelo E. STJ no REsp nº 1.221.170/SC”*.

A questão ora debatida já foi objeto de Súmula, no âmbito deste Tribunal Administrativo, aprovada por esta 3ª Turma da CSRF, em sessão de 20/06/2024, cuja vigência se deu a partir de 27/06/2024, in verbis:

**Súmula CARF nº 188**

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

O que se conclui é que embora o frete esteja relacionado com o transporte de insumo com isenção, suspensão ou alíquota zero, este representa um gasto incorrido pelos contribuintes para o transporte de um produto que representa um insumo, isto é, produto essencial de seu processo produtivo, e que uma vez sujeito a tributação do PIS e da COFINS, deve ser afastada a aplicação do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003.

Oportuno ressaltar nesse ponto, que para que o frete de aquisição, efetivamente, possa ser computado de forma apartada do bem adquirido, seu custo deve vir em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

No entanto, esses elementos nem sempre restam claros no processo, e que devem ser checados pela unidade da RFB responsável pela execução do decidido por este tribunal administrativo, para se evitar o creditamento em situações vedadas pela legislação (por exemplo, a descrita no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003: *“(…) aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”*. Ou a geração de crédito básico para situações que não foram tributadas na etapa anterior.

Em outras palavras, se de um lado se busca evitar a obtenção indevida de crédito básico da não-cumulatividade por operação que não tenha efetivamente sido tributada (ou de outra forma desonerado), do outro lado se busca preservar o cerceamento do direito de crédito básico da não-cumulatividade em operações efetivamente tributadas ou que não tenha incidido nas vedações legais à tomada de crédito.

Portanto, legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes, desde que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente de zero, e que não tenham sido de outra

forma desonerados), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados, pelo que, nestas circunstâncias, cabe o provimento parcial ao apelo fazendário, para que sejam mantidas as glosas apenas nos casos que não se enquadrem nos condicionais aqui descritos (registro autônomo e efetiva tributação do frete).

Assim, voto pelo provimento parcial do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto a esta matéria, aplicando ao caso a Súmula CARF 188.

**b) créditos extemporâneos de Pis e Cofins - requisito de retificação do Dacon:**

O segundo dissenso jurisprudencial levantado pela Fazenda Nacional, submetido ao crivo deste Colegiado, cinge-se sobre a possibilidade ou não de apuração de créditos extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, sem retificar as declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

No caso, os créditos estão especificados no **Anexo I** (Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável – Glosas). Trata-se de custos de aquisição de diversos insumos e serviços, adquiridos ao longo dos anos de 2012 a 2014, tais como: farelo de trigo, soja, algodão; poupa de morango, materiais de embalagens; rótulos; amido; glicose de milho; citrato de sódio; cloreto de sódio; corantes; polietileno; fermento; analisador de umidade; mão de obra int. Externa; fretes carretos externos; etc.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal *“a forma de apuração utilizada pela empresa, contraria o disposto nos atos normativos que regulam a matéria e impossibilita o controle de sua utilização, vez que não apropria o crédito no período em que incorreu, afirmando, anos depois, que dele não se utilizou na época devida”*. Neste caso, *“seria necessário refazer a apuração no período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração, e, em se verificando que foi recolhido valor maior que o devido, a contribuinte poderia solicitar o crédito relativo ao indébito apurado”*. Cita o disposto no § 2º, do art. 28, da IN RFB nº 1.285 de 13 de agosto de 2012 (vigente à época da apuração ora em análise).

Ainda, consta do referido TVF:

38. Ademais, no regime da não-cumulatividade e no tocante aos créditos extemporâneos, pode-se afirmar que:

a) verificado o § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, observa-se a determinação de que os créditos devem ser apurados por via da aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, e isto com o fim de que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro período específico de geração do crédito;

b) se exige a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de repetição segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é

preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou ressarcimento, por exemplo). O ressarcimento/compensação de eventuais créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedido da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos, devendo eles serem pleiteados em procedimentos repetitórios/compensatórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Já a decisão da DRJ, manteve a negativa dos créditos em questão, com base no art. 22 da IN SRF 600/2005 (exigência mantida nos art. 28 da IN RFB nº 900/2008 e 32 da IN RFB 1300/2012). Por oportuno, cito um trecho da decisão de piso:

Os créditos em questão, ou seja, aqueles que podem ser usados em outros períodos, não são créditos apropriados extemporaneamente, mas sim créditos do PIS e da Cofins que, depois de apurados, não puderam ser descontados dos débitos dessas contribuições no período de apuração respectivo. Nessas situações, os créditos do PIS e da Cofins são deduzidos até o limite dos débitos correspondentes e os excessos desses créditos (valores remanescentes, que não puderam ser descontados) permanecem disponíveis para serem descontado nos meses subseqüentes.

Essa possibilidade é devido ao fato de que alguns tipos de créditos não podem ser objeto de ressarcimento e/ou compensação, como por ex., o crédito presumido.

A pessoa jurídica pode apropriar extemporaneamente créditos do PIS e da Cofins, mas, ao fazê-lo, deverá recalculer os tributos devidos em cada período de apuração e retificar as respectivas declarações entregues à Receita Federal, especialmente os Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacon), as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF's), devendo observar as restrições temporais e normativas impostas a essas retificações.

O posicionamento da Turma *a quo* sobre o assunto está externado na própria ementa: *“Desde que respeitado o prazo decadencial e demonstrados a sua existência e o não aproveitamento em duplicidade, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses subseqüentes, sem necessidade prévia retificação dos demonstrativos pertinentes por parte do contribuinte, devendo ser apurado conforme percentuais de rateio do período de origem e utilizado apenas para dedução da contribuição devida”*.

Em seu Recurso Especial, defende a Fazenda Pública, que *“no regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos”*. Aduz que *“ausente a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação da DCTF e DACON, não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos pelo contribuinte. Até porque, é mediante os acertos*

*promovidos que a autoridade fiscal pode identificar eventuais duplicidades no uso/apuração dos créditos”.*

Em contrarrazões defende a recorrida que “*a legislação competente permite o aproveitamento dos créditos extemporâneos, sem condicioná-los à prévia retificação das obrigações acessórias. Desta forma, respeitado o prazo decadencial de 5 anos, a contar da aquisição do insumo, não há óbice legal para o aproveitamento dos créditos em questão*”.

Sobre o tema, as leis que tratam do ressarcimento/compensação de PIS e Cofins sempre se referem ao saldo credor acumulado no trimestre, por exemplo, art. 5º, §2º da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º, §2º da Lei nº 10.833/2003, além do caput do art. 16 da Lei nº 11.116/2005. Contudo, não há nesses dispositivos qualquer vedação a que créditos extemporâneos não utilizados no período de competência, possam ser apropriados em período posterior, compondo o saldo credor desse trimestre posterior, conforme previsão do §4º do artigo 3º das Leis nºs. 10/637/2002 e 10.833/2003, o qual prevê que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

No entanto, a apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, além da observância da prescrição, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (SC Cosit nº 54/2021). E de outra forma não poderia ser, sob pena de inviabilizar a correta e oportuna apuração e utilização dos créditos pelo contribuinte, na forma ditada por lei, bem como seu controle e fiscalização pela RFB. E não é por outro motivo que existia a previsão de retificação do Dacon e da DCTF, nos termos do art. 10, caput e §5º, da Instrução Normativa RFB nº 1.015/2010, vigente à época dos fatos aqui tratados.

Essa matéria recentemente enfrentada, na data de 14 de março de 2004, pelo Acórdão 9303-014.779. Vejamos:

Processo nº 10783.720619/2011-99

Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-014.779 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 14 de março de 2024

Recorrentes UNIÃO (FAZENDA NACIONAL) FERTILIZANTES HERINGER S.A.

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

**O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos**

**respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.**

PIS/COFINS. INSUMO. DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

A contratação de despachante aduaneiro é mera opção (não essencial, portanto,) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5º do Decreto 2.472/88.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (Acórdão 9303-013.887)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos especiais. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para manter as glosas sobre créditos referentes a despachantes aduaneiros, e negou-se provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator), Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, e Cynthia Elena de Campos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho. Julgamento realizado após a vigência da Lei 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Naquela oportunidade o voto vencedor utilizou como razão de decidir o Acórdão nº 9303-010.080, de 23 de janeiro de 2020, o qual peço vênia para fundamentar meu entendimento sobre a matéria:

“(…) Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões apenas, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devia retificação dos respectivos DACON e DCTF.

O direito de se aproveitar créditos da COFINS sobre os custos/despesas com insumos utilizados na produção de bens e/ ou na prestação de serviços está previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:



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

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*(...)*

*§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor:*

*(...);*

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;*  
*(...)*

*§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

*(...).*

Já o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação dos créditos:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*(...)*

*§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.*

*(...).*

Por sua vez a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

*Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal*

*(SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.*

*Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:*

*(...)*

*§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.*

*Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:*

*I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou*

*(...)*

*Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.*

*(...)*

*§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:*

*I - referir-se a um único trimestre-calendário.*

*II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.*

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento

mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte.

Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

*Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.*

*§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.*

*(...)*

*§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.*

*(...)*

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF. No presente caso, conforme demonstrados nos autos, o contribuinte não transmitiu os Dacon retificadores nem as DCTF.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos Dacon e DCTF”.

Em resumo, temos que a verificação dos valores a serem ----apurados se dá por meio dos Dacon apresentados pelo Contribuinte, conforme definido pela IN SRF 384, de 2004.

Isto porque no regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para

desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

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.

Desta forma, não se constatando a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação dos DAFON (e da DCTF), não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos e, portanto, a glosa de tais créditos devem ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza”.

Acrescento ainda que, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido seja efetuado diretamente em outro período de apuração.

Portanto para esse aproveitamento seria necessária uma apuração prévia relativa aos períodos de apuração correspondentes. Situação que demanda no mínimo a retificação dos DAFON dos períodos anteriores. As exigências impostas pelas IN SRF utilizadas pela Fiscalização têm suporte no art. 92 da Lei nº 10.833, de 2003 que delegou a SRF a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

Penso que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possa ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração do crédito. Como os créditos referem-se a 4 ou 5 anos antes do seu efetivo aproveitamento, há que se perquirir, se naquela data, eram créditos apropriáveis segundo a legislação de regência da época. Entendo ser injustificável a negativa do contribuinte de fazer os ajustes relativos a cada período de apuração, conforme recomendado pela Fiscalização.

Correto o entendimento exarado pelo ilustre ex-conselheiro Waldir Navarro Bezerra, ao transcrever o seguinte trecho da decisão da DRJ no Acórdão nº 3402-003.148, de 20/07/2016:

*"(...) É que a razão de ser da necessidade de segregação dos créditos por períodos de apuração, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não cumulativo, se deve ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de utilização segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de utilização por qualquer uma das formas previstas (desconto, compensação ou ressarcimento)".*

Relevante também transcrever trecho do voto proferido pelo ilustre ex-conselheiro e ex-presidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF, Henrique Pinheiro Torres, no acórdão nº 9303-003.478, de 25/02/2016, acerca do mesmo tema:

*(...) É inegável que, como bem apontou o acórdão recorrido, nos termos do § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que disciplina a utilização do crédito, o montante não aproveitado em um mês poderá sê-lo em períodos superiores, mas tal comando, com o devido respeito, não possui o alcance defendido.*

*Em primeiro lugar, há que se ter em mente que o dispositivo, como já antecipado, trata da utilização do crédito apurado, de modo que sequer se poderia cogitar antinomia entre os dispositivos.*

*Em outras palavras, nos termos dos comandos legais, o crédito apurado sob a égide do § 1º (circunstância logicamente antecedente) poderá ser aproveitado nos termos do § 4º.*

*Admitir que a forma de utilização influencie a de apuração, com a devida licença, é inverter a lógica estabelecida pelo legislador.*

*E não se alegue que a aplicação da restrição em comento decorre de mero formalismo. Trata-se de norma instrumental que visa ao controle do correto emprego dos créditos. Sem tal distinção, esse controle restaria extremamente dificultado (e porque não dizer inviabilizado).*

*Apenas para ilustrar alguma dessas dificuldade, há que lembrar que, dependendo da destinação dos produtos, os créditos terão aplicação diversa (dedução da contribuição, compensação ou ressarcimento), apurados com base em parâmetros diversos (mensal ou trimestral)”.*

Por fim, também registro o raciocínio empreendido pelo ilustre ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento proferido no Acórdão nº 3302-004.156, de 22/05/2017:

*“(...) Não se pode olvidar, ademais, que o registro extemporâneo de créditos, se permitido fosse, além do descumprimento do disposto no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, impossibilitaria ou dificultaria em muito o controle das operações com direito a crédito. Se houvesse tal permissão, como saber se as operações registradas extemporaneamente não foram registradas anteriormente no mês correspondente e nos seguintes? Somente mediante a realização de auditoria em todos os meses anteriores ao registro extemporâneo do crédito seria possível confirmar ou não essa informação.*

*Ademais, tendo em conta que a autoridade fiscal não é autorizada a fiscalizar/auditar os períodos pretéritos não alcançados pelo procedimento fiscal em curso, o registro de operações de créditos extemporâneas, por*

*certo, oportunizaria e facilitaria a prática de fraudes, mediante a apropriação, por mais de uma vez, de crédito de uma mesma operação”.*

Registro que este também é o entendimento prevalente nos últimos julgados desta 3ª Turma da CSRF, como pode ser verificado no Acórdão nº 9303-011.780, de 18/08/2021, de minha relatoria, Acórdão nº 9303-009.738, de 11/11/2019 de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire e Acórdão nº 9303-009.660, de 16/10/2019 de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Dessa forma, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesse ponto.

***III – Do dispositivo:***

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito dar parcial provimento, para restabelecer as glosas sobre fretes de aquisição de insumos não onerados que não atendam condição estabelecida na Súmula CARF no 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição), e para restabelecer a glosa sobre créditos extemporâneos.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**