



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.722973/2017-17
ACÓRDÃO	9303-016.374 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 DE DEZEMBRO DE 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL MONDELEZ BRASIL LTDA

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

FRETES DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF nº 217.

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

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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

RECURSO ESPECIAL. ÚNICO PARADIGMA REFORMADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. Tendo sido apresentado um único paradigma reformado, o recurso especial não deve ser conhecido. Art. 118, §12, II do RICARF.

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido quando suscitar matéria carente de prequestionamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte. Acordam ainda os membros do colegiado em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e a créditos extemporâneos, para, no mérito, dar-lhe provimento, por maioria de votos, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou por dar provimento apenas em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.

Assinado Digitalmente

Vinicius Guimaraes – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros 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 recursos especiais de divergência, interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-006.152**, de 20/11/2019.

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional suscita divergência quanto às seguintes matérias:

- (i) Enquadramento, dentro do conceito de insumo, do frete entre estabelecimentos; paradigmas nºs 3302-005.812 e 3402-002.361;
- (ii) Possibilidade de apuração de créditos extemporâneos do PIS/Cofins quando o contribuinte não tenha apresentado um pedido de ressarcimento único para cada trimestre-calendário (art. 22, §3º, I, da IN SRF nº 600/2005); paradigmas nºs 3401-002.547 e 3801-00.537;
- (iii) Possibilidade de apuração de créditos extemporâneos do PIS/Cofins quando o contribuinte não tenha retificado previamente os DACON; paradigma nº 3301-001.999.

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Intimado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões, sustentando, em síntese, que deve ser negado provimento ao recurso especial.

O sujeito passivo apresentou, ainda, recurso especial, suscitando divergência quanto às seguintes matérias:

- (i) nulidade do lançamento por vício de motivação; Paradigma nº 9303-009.367;
- (ii) créditos sobre aquisições de insumos isentos quando a saída do produto é efetivamente onerada; Paradigma nº 3402-002.361.

Em exame de admissibilidade, foi negado seguimento ao recurso. Contra tal negativa, o sujeito passivo interpôs Agravo, o qual foi parcialmente acolhido para dar seguimento ao recurso no tocante à segunda matéria, conforme os seguintes fundamentos:

(...)

Vale dizer, de início, que ela se encontra imprecisa. Em verdade, a segunda divergência proposta tem a ver com a possibilidade de tomada de créditos sobre aquisições de insumos isentos quando a saída do produto com eles fabricado é efetivamente onerado. A “matéria” inexistência de prova material contra o contribuinte é, em verdade, um segundo argumento pela nulidade, como facilmente se extrai da simples leitura do recurso apresentado.

Após tal caracterização, efetivamente se passou à confrontação da decisão recorrida aos paradigmas arrolados para cada matéria sem qualquer referência ao cumprimento dos requisitos formais para apresentação do recurso, em especial, sobre o prequestionamento de cada uma delas.

Negou-lhe seguimento, essencialmente, por entender que as divergências de conclusões entre as decisões se deviam às circunstâncias fáticas de cada caso e não, como exige o RICARF, à interpretação da legislação tributária.

(...)

A segunda matéria, também afastada meramente por “falta de similitude fática”, mereceu o seguinte enfrentamento no agravo:

III.II - DIVERGÊNCIA – ACÓRDÃO PARADIGMA N. 3402-002.361 – DIREITO AO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO

(...)

Inicialmente, cabe ressaltar que a questão referente à segunda divergência é relativamente simples. O acórdão recorrido entendeu que não dá direito a crédito de PIS e COFINS o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

No entanto, conforme o entendimento exposto no acórdão paradigma, este CARF admitiu o direito ao crédito das contribuições quando os bens produzidos forem revendidos com incidência da contribuição, tal como ocorre com os produtos fabricados pela Recorrente:

ACÓRDÃO PARADIGMA:

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. LEIS NºS 10.637/02, 10.833/03 E 11.033/04. AQUISIÇÕES DE INSUMOS SUJEITOS A ALÍQUOTA ZERO COM SAÍDA SUBSEQUENTE PARCIALMENTE TRIBUTADA. DIREITO AO CRÉDITO PROPORCIONAL.

O inciso II, no §2º, dos arts. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, veda o desconto de crédito sobre a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e à COFINS quando a operação subsequente sujeitar-se à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, de modo que quando a operação subsequente for parcialmente tributada, deve ser permitido o direito ao desconto de créditos

proporcionalmente às receitas de vendas sujeitas a incidência tributária, os quais podem ser mantidos nos termos do art. 17, da Lei nº 11.033/04. Glosa parcialmente mantida.

(CARF, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 3ª Seção, Processo nº 16349.000277/2009-88, Acórdão nº 3402-002.361, Julgado em 25/03/2014)

De acordo com o referido precedente, se o insumo foi adquirido sem o pagamento da contribuição, mas utilizado como insumo ou revendido em uma operação subsequente tributada, em homenagem à não cumulatividade (para que esse contribuinte não recolha o tributo pelas duas etapas da cadeia), deve-se permitir o crédito da aquisição.

Ou seja, estão suficientemente demonstradas as situações fáticas analisadas e a divergência de entendimento, na medida em que o acórdão recorrido negou o direito ao crédito, enquanto que a decisão paradigma permitiu a utilização do crédito.

Assim, uma vez demonstrado que para a mesma situação fática, (qual seja, a aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero empregados na produção de bens vendidos com a incidência das contribuições), a decisão ora recorrida adotou entendimento contrário ao consignado no acórdão paradigma, deve ser provido o Agravo para que seja admitido o Recurso Especial e reformado o acórdão recorrido.

Passa-se à análise do agravo sobre essa segunda matéria.

E cumpre acolher integralmente o que está dito no agravo quanto a ela.

A decisão recorrida afastou a possibilidade de creditamento quando o insumo adquirido seja sujeito à alíquota zero, independentemente da efetiva oneração ou não da etapa seguinte, isto é, mesmo que o produto fabricado com esse insumo tenha alíquota positiva. É o que facilmente comprova a mera leitura do tópico correspondente da decisão:

II.2. Crédito. Aquisições de insumos submetidos à alíquota zero ou com suspensão.

Quanto a esse item, a Fiscalização, reportando-se ao art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, se expressa da seguinte forma: “o § 2º, inciso II, do mesmo artigo Fl. 834 DF CARF MF Documento nato-digital Fl. 18 do Acórdão n.º 3201-006.152 - 3ª Sejl/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária Processo nº 10980.722973/2017-17 3º, é claro ao vedar o direito ao crédito quando os bens adquiridos não estejam sujeitos ao pagamento das contribuições” (e-fl. 46).

Consignou, ainda, a Fiscalização que, pela “leitura do dispositivo legal citado verifica-se que as empresas, quando adquirem os bens (utilizados como insumos) tributados com alíquota zero ou sob regime de suspensão tributária, não podem creditar-se nos referidos valores de insumos, ainda que os produtos com eles fabricados sejam tributados e estejam sujeitos à incidência das contribuições ao PIS e Cofins ou ainda, não gozem de nenhum benefício na sua saída” (e-fl. 47).

O Recorrente contra-argumenta que somente não haverá direito a crédito na aquisição de insumos submetidos à alíquota zero quando eles forem aplicados na produção de bens e serviços não tributados (alíquota zero, isenção ou não incidência), sendo que, havendo incidência das contribuições na revenda, o creditamento é legítimo.

Contudo, conforme já havia destacado a Fiscalização e a DRJ, essa regra vale apenas para as hipóteses de isenção, conforme se verifica do referido dispositivo, verbis:

(...)

A lei é clara, a exceção ao não creditamento na aquisição de bens e serviços em que inexistente pagamento se restringe àqueles bens e serviços isentos aplicados na produção ou em revenda tributada.

Verifica-se que o mesmo dispositivo discrimina a isenção das outras figuras exonerativas (alíquota zero e não incidência), reduzindo a possibilidade de crédito nas aquisições de bens e serviços isentos quando deles não resultarem produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela tributação.

Se o termo isenção abarcasse a alíquota zero, não haveria necessidade de se discriminar a alíquota zero nas hipóteses de revenda e de produção. Além disso, o termo “esse último”, referindo-se à isenção, torna patente que ali se está restringindo a hipótese normativa que será formulada na sequência às aquisições de bens e serviços isentos.

Não existem palavras inúteis na lei, ainda mais quando a norma jurídica explicita o comando de forma destacada.

O Recorrente insiste que a alíquota zero equipara-se à isenção, pois, segundo ele, tanto uma quanto a outra configuram-se regra de estrutura em que se restringe a incidência do critério quantitativo.

Contudo, a meu ver, esse entendimento não se sustenta, pois se trata de duas figuras exonerativas distintas, com aplicação em momentos distintos e estruturas diversas.

Cristalino, pois. Para o colegiado recorrido só no caso de isenção é que a lei distingue a operação seguinte: se efetivamente onerada pelas contribuições cabe o crédito; do contrário, não. Mas para os demais casos de desoneração, entre os quais se encontra a redução da alíquota a zero, não há direito e pronto, não importa se o produto fabricado com esse insumo ou se o serviço prestado com o seu concurso é tributado.

Posição diametralmente oposta foi adotada pelo colegiado paradigmático:

E a norma acima (art. 17, da Lei nº 11.033/04) trata de conferir o direito à manutenção do crédito, e não propriamente em disciplinar o “direito ao crédito”. Com efeito, tenho que o que cabe analisar é se há o “direito de crédito”, pois que se houver, aí sim caberá o direito de mantê-lo, já que quanto a “manutenção dos créditos” o art. 17, da Lei nº 11.033/04 foi explícito em permitir, mesmo nas saídas desoneradas, e mesmo para o comércio.

O direito ao desconto de crédito esse sim, está regulado pelos arts. 3º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, e, a partir do advento da Lei nº 10.865/04, tais créditos passaram a limitar-se pela seguinte disposição:

“§2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

E a interpretação (“norma jurídica”) que extraio do dispositivo supra é no sentido de que os bens adquiridos sem o pagamento das contribuições não ensejam direito ao crédito, quando a operação subsequente for igualmente desonerada das contribuições. Ou seja, se não houve a oneração pela contribuição na operação anterior, não se concede o crédito ao comprador na operação subsequente. Essa a regra geral que passou a vigorar a partir da Lei nº 10.865/04.

Por outro lado, tenho que o dispositivo em questão também qualificou as hipóteses em que o crédito será permitido, mesmo quando adquiridos bens ou serviços sem pagamento das contribuições. Nesse caso, tenho que a Lei disciplinou que o crédito sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições será permitido quando as saídas subsequentes forem gravadas pelas contribuições. É a interpretação que “a contrario sensu” se extrai da literalidade do próprio dispositivo.

Ou seja, não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Por outro lado, dará direito a crédito quando revendidos com incidência da contribuição.

Esta é a leitura que desponta clara do dispositivo em questão. Ele não foi simplório em dizer que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, e “ponto final”. O preceito legal qualificou quais espécies de desoneração não dará direito ao crédito, e o fez pela natureza da operação subsequente, como sendo aquela desonerada na etapa subsequente. Portanto, se a natureza da operação subsequente for desonerada de tributação pela contribuição, não dará direito ao crédito.

Por outro lado, se o insumo foi adquirido sem o pagamento da contribuição mas, utilizado como insumo ou revendido sob o pálio de uma operação subsequente cuja natureza for uma saída tributada, em homenagem à não cumulatividade (leia-se: para que esse industrial/comerciante não “recolha” tributo pelas duas etapas da cadeia), deve-se permitir o crédito da aquisição.

Aqui, exatamente ao contrário do recorrido, se entendeu que para todas as hipóteses de desoneração há direito de crédito se a operação seguinte for efetivamente onerada.

A divergência é evidente.

Proponho, por isso, o acolhimento do agravo quanto a essa segunda matéria.

Constata-se, ante o exposto, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Propõe-se, dessa forma, que o agravo seja:

1) ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “direito ao crédito na aquisição de insumos com alíquota zero quando a operação seguinte é efetivamente onerada”; e 2) REJEITADO relativamente à matéria “nulidade”, prevalecendo, nesta parte, a negativa de seguimento ao recurso especial expressa pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, sustentando, em síntese, (i) que o recurso não pode ser conhecido, tendo em vista que o paradigma indicado, Acórdão nº 3402-002.361, foi reformado no ponto que fundamenta a divergência, pelo Acórdão nº 9303-004.343, publicado no site do CARF em 02/01/2017, antes mesmo da prolação do acórdão recorrido; (ii) que é evidente a impossibilidade de creditamento de PIS/Cofins sobre as aquisições de bens para revenda e insumos tributados à alíquota zero, porquanto delas não resulta qualquer pagamento.

VOTO

Conselheiro Vinícius Guimarães – Relator

Recurso especial do sujeito passivo

Do conhecimento

O recurso especial foi admitido parcialmente, em despacho em Agravo, para a rediscussão da matéria atinente ao “direito ao crédito na aquisição de insumos com alíquota zero quando a operação seguinte é efetivamente onerada”.

Ocorre, porém, que o único paradigma indicado - Acórdão nº 3402-002.361, integrante do processo nº 16349.000277/2009-88 - foi reformado, na matéria objeto do recurso, pelo Acórdão nº 9303-004.343, julgado em 06/10/2016 e publicado no sítio do CARF em 02/01/2017, antes mesmo do advento da decisão recorrida.

Assim, tendo em vista que o único paradigma indicado foi reformado, não há como se conhecer do recurso especial interposto pelo sujeito passivo, por força do art. 118, §12, II do Regimento Interno do CARF.

Recurso especial da Fazenda Nacional Do conhecimento

Em seu recurso, a Fazenda Nacional suscita divergência com relação às seguintes matérias:

- (i) Enquadramento, dentro do conceito de insumo, do frete entre estabelecimentos; paradigmas nºs 3302-005.812 e 3402-002.361;
- (ii) Possibilidade de apuração de créditos extemporâneos do PIS/Cofins quando o contribuinte não tenha apresentado um pedido de ressarcimento único para cada trimestre-calendário (art. 22, §3º, I, da IN SRF nº 600/2005); paradigmas nºs 3401-002.547 e 3801-00.537;
- (iii) Possibilidade de apuração de créditos extemporâneos do PIS/Cofins quando o contribuinte não tenha retificado previamente os DACON; paradigma nº 3301-001.999.

Passo à análise do conhecimento de cada matéria.

Com relação à primeira matéria, examinando a decisão recorrida, em especial o capítulo “II.3. Crédito. Fretes alheios a operações de vendas”, verifica-se que o colegiado *a quo* entendeu que corresponderiam ao conceito de insumos as despesas com fretes nas “operações de transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte, indiferentemente de se tratar de transporte de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados, e a algumas operações marginais de fretes para outras empresas (armazéns gerais)”. Eis os excertos da ementa e do voto condutor da decisão recorrida que tratam da matéria:

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E PARA ARMAZÉNS GERAIS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa ou destinados a armazéns gerais, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

(...)

II.3. Crédito. Fretes alheios a operações de vendas.

Quanto a este item, a Fiscalização informa no Termo de Verificação Fiscal – TVF (e-fls. 51 a 53) que o contribuinte fora intimado mais de uma vez para demonstrar e comprovar os créditos sob comento (fretes alheios a operações de vendas), precipuamente em razão do fato de que os dispêndios respectivos encontravam-se informados na escrituração digital como “ajustes de adição” e não como insumos básicos.

Não tendo o contribuinte comprovado que as despesas com fretes se referiam a operações de vendas, cujo desconto de crédito encontrava-se autorizado no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/20033, a Fiscalização decidiu por sua glosa integral, reconstituindo as bases de cálculos das contribuições.

Consta do TVF que tais dispêndios com fretes se referiam a operações de transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte, indiferentemente de se tratar de transporte de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados, e a algumas operações marginais de fretes para outras empresas (armazéns gerais), em relação as quais a lei não previu hipótese de creditamento.

O Recorrente argumenta que referidos fretes compõem seu custo de produção, cujas aquisições foram tributadas pelas contribuições, sendo cabível a sua dedução a título de créditos, conforme jurisprudência pacífica do CARF.

Há que se destacar que a Fiscalização informou que o Recorrente apresentara “cópias digitais dos conhecimentos de transporte representativos das operações de fretes destacadas na amostra” (e-fl. 52), tendo sido afirmado que tais operações se referiam ao transporte de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e ao transporte de bens para outras empresas (como empresas de armazéns gerais), que também não se entende tratar-se de fretes na operação de venda, pois poderiam ser perfeitamente escrituradas como créditos básicos, e não como ajustes” (e-fl. 52).

Nesse sentido, tendo em vista jurisprudência já assentada nesta Turma e considerando o conceito de insumos acima abordado, conclui-se pela necessidade de reversão de tais glosas por se tratar de operações que se inserem no contexto do processo produtivo do Recorrente, cuja produção envolve a participação de diferentes estabelecimentos e de outras pessoas jurídicas, mas desde que atendidos os demais requisitos legais de creditamento.

Compulsando o recurso especial, observa-se, claramente, que a Fazenda se insurge especificamente sobre a reversão das glosas dos “valores relativos ao frete de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa”, tendo trazido paradigmas que tratam do frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

Sendo assim, o recurso deve ser conhecido por esse prisma do frete de produtos acabados entre estabelecimentos do sujeito passivo.

E, nesse particular, a divergência entre as decisões contrastadas é nítida: enquanto o acórdão recorrido considera que as despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos do sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos das contribuições não cumulativas, as decisões paradigmas sustentam que não há que se falar em aplicação do conceito de insumos, uma vez que aqueles dispêndios se dão após o processo produtivo.

No tocante à segunda matéria, entendo que a discussão acerca da necessidade de um único pedido para cada trimestre-calendário não foi objeto da decisão recorrida, razão pela qual o recurso fazendário padeceria, nesse aspecto, de prequestionamento. Eis a ementa e os excertos da decisão recorrida que tratam do aproveitamento de créditos extemporâneos:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

II.6. Créditos apropriados extemporaneamente.

Em relação a créditos registrados extemporaneamente, a Fiscalização considerou que, uma vez que a lei estipula que os créditos devem ser aproveitados no próprio mês em que os dispêndios respectivos forem incorridos (regime de competência), o contribuinte não poderia escriturar tais créditos em meses subsequentes, salvo na hipótese de haver saldo remanescente no final do período, após o abatimento dos débitos apurados.

Diante disso, a Fiscalização procedeu à realocação de tais créditos, abatendo-os de eventuais glosas de outros créditos por ela efetuadas no mês de competência, exceto quanto aos créditos devidos em períodos anteriores àquele sob ação fiscal que não tinham como ser realocados.

O excerto do TVF a seguir transcrito ilustra bem o entendimento adotado pela Fiscalização:

Nota-se que a legislação não dá margem a outra interpretação: “o crédito não aproveitado em determinado mês”; significa dizer, para uso em meses subsequentes o crédito precisa primeiro existir e na sequência ele não pode ter sido aproveitado no mês de competência. Não se trata de autorização para aproveitamento de direitos de períodos anteriores a qualquer tempo. Tal disposição trata de crédito excedente de um determinado mês, após o desconto com os débitos do mesmo período, ou seja, refere-se a valores devidamente informados nos DACON e nas EFD-Contribuições próprios e não aproveitados, por serem superiores ao débito apurado. (e-fl. 86)

O Recorrente, amparando-se em acórdãos do CARF, se contrapõe a esse entendimento arguindo que a “glosa do crédito extemporâneo se deu unicamente por razões procedimentais, ou seja, em razão da ausência de retificação das DACONS e das EFD-Contribuições dos períodos dos créditos” (e-fl. 692) e que “a legislação não diz como será realizado o aproveitamento do crédito nos meses subsequentes, apenas autoriza o seu aproveitamento” (e-fl. 694).

Independentemente da retificação ou não do Dacon e da escrita digital, os créditos reconhecidos devem ser considerados, conforme jurisprudência desta turma julgadora.

Ressalte-se que houve algumas glosas de créditos extemporâneos decorrentes não dessa condição, mas porque se referiam a bens ou serviços não considerados insumos pela Fiscalização, não gerando, por conseguinte, créditos da não cumulatividade (por exemplo, “copa cozinha e refeitório”, “despesas médicas com empregados”, “transporte de funcionários”, “ampliação base”, “abertura diferença base”, “mão de obra temporária logística” etc.). Contudo, o Recorrente não faz menção em seu recurso a esses gastos, tratando-se, portanto, de matéria já resolvida na esfera administrativa.

Portanto, deve-se admitir o aproveitamento dos créditos extemporâneos, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

Como se vê dos excertos transcritos, o colegiado *a quo* não adentra a questão da necessidade de apresentação de um único pedido de ressarcimento por trimestre-calendário, atendo-se, apenas, à análise da necessidade de retificação de declarações ou demonstrativos para o aproveitamento dos créditos extemporâneos: nesse ponto, o colegiado conclui pela

desnecessidade de retificação de declarações ou demonstrativos quando comprovada a não utilização dos créditos em períodos anteriores.

Pois bem. A ausência da discussão da segunda matéria, no acórdão recorrido, representa elemento suficiente e necessário para o não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

No que tange à terceira matéria, ficou claro, a partir da leitura dos excertos do voto condutor transcritos no tópico precedente, que a decisão recorrida afasta a necessidade de retificação do DACON para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não cumulativos.

Tal entendimento se choca frontalmente com aquele consubstanciado no paradigma indicado pela Fazenda Nacional, Acórdão nº 3301-001.999, o qual expressamente assinala que o aproveitamento de créditos extemporâneos da não cumulatividade está condicionado à apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

Sendo assim, há que se conhecer do recurso especial no tocante à terceira matéria.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso do recurso interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que tange às seguintes matérias:

- (i) possibilidade de creditamento, no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos, das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos do sujeito passivo;
- (ii) necessidade de retificação do DACON para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não cumulativos.

Do Mérito

O litígio restringe-se às seguintes matérias:

- (i) possibilidade de creditamento, no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos, das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos do sujeito passivo;
- (ii) necessidade de retificação do DACON para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não cumulativos.

Passo à análise de cada matéria.

Despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos do sujeito passivo

A questão sobre os créditos das despesas com frete de produtos acabados está absolutamente resolvida na esfera administrativa, tendo a Súmula CARF nº 217 afastado a possibilidade de crédito sobre tais despesas:

Súmula CARF nº 217

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

Assim, é de se dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto à presente matéria.

Necessidade de Retificação do DACON para o aproveitamento de créditos extemporâneos

A controvérsia restringe-se à questão de saber se é necessária a retificação do DACON e da DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não-cumulativos.

A decisão recorrida assinalou que o direito ao creditamento das contribuições não cumulativas não exige a retificação de Dacon e outras declarações, desde que comprovada a não utilização dos créditos em períodos anteriores.

A questão atinente à necessidade de retificação de DACON/DCTF, com vistas ao aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não cumulativos, tem sido enfrentada em diversos julgamentos desta Câmara Superior, tendo este colegiado julgado que é necessária a retificação de DACON/DCTF. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 9303-014.842, de 14/03/2024, e, ainda, o Acórdão 9303-016.374

Assinale-se, ainda, o Acórdão nº. 9303-014.684, de 22/02/2024, no qual restou decidido a impossibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem a retificação dos DACONs respectivos. Nessa linha, trago, como razões de decidir no presente voto, os fundamentos consignados no voto vencedor – Redator Designado Gilson Macedo Rosenberg Filho – do mencionado acórdão, abaixo transcritos:

Essa matéria foi enfrentada com maestria pelo Acórdão nº 9303-010.080, de 23 de janeiro de 2020, e reflete, mutatis mutandis, o posicionamento vencedor do Colegiado, de forma que trago à baila sua ratio decidendi para fundamentar a decisão, verbis:

“(…) Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões apenas, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida 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 Ve 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, 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 recursos 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 ser apurados se dá por meio dos DACONS 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 DACON (e da DCTF), não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos e, portanto, a glosa de tais créditos deve 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 necessário uma apuração prévia relativa aos períodos de apuração correspondentes. Situação que demanda no mínimo a retificação dos DACON 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 possam 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.

Ressalto, apenas, que no julgamento só se discutiu a obrigatoriedade de retificação do DICON e não da DCTF.

Forte nestes argumentos, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional no tocante à matéria ora analisada.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por (i) não conhecer do recurso especial interposto pelo sujeito passivo e (ii) conhecer em parte do recurso especial da Fazenda Nacional, apenas no que se refere a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e a créditos extemporâneos, dando-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães