



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12965.000012/2007-08
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.780 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BOURBON SPECIALTY COFFEES S/A

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

Ano-calendário: 2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INCLUSÃO DE VALORES DE OUTRO TRIMESTRE-CALENDÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Cada pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre-calendário, de modo que devem ser excluídos os valores estranhos ao trimestre de que se quer o ressarcimento.

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, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

O frete na aquisição de insumos gera direito ao crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer as glosas decorrentes da impossibilidade de apuração de créditos extemporâneos do PIS e COFINS quando o contribuinte (1) não tenha apresentado um pedido de ressarcimento único para cada trimestrecalendário e (2) não tenha retificado previamente as DACONs. Votaram pelas conclusões os conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes e Valcir Gassen. Vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello que negaram provimento e acompanharam entendimento dos que votaram pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergências interposto pela Fazenda Nacional contra decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3402-004.931**, de 26/02/2018 (fls. 1.331/1.344), proferida pela 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Pedido de Ressarcimento

O processo trata de Pedido de Ressarcimento de crédito da COFINS, regime não-cumulativo, referente ao 4º Tri/2006, sobre receitas de exportação. Posteriormente transmitiu outras DCOMPs visando compensar os débitos com os créditos nelas declarados.

A DRF/Poços de Caldas/MG, emitiu Despacho Decisório n.º 0443/2008 de fls. 759/763, mediante o qual **reconheceu parcialmente o direito creditório**.

Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls. 363/370), acompanhada de documentos, alegando, em síntese, que:

(a)- as NF de agosto e setembro de 2006 que foram glosadas, deram entrada e foram registradas em outubro de 2006;

(b)- a NF n.º 3.455, refere-se a compra de "caixas café premiado *spress* 250g mais "hot dourado", que abrigam o café pronto para a revenda, portanto geram crédito;

(c)- a NF n.º 1.621, foi glosada por falta de confirmação de pagamento. Porém tal pagamento consta da contabilidade da empresa;

(d)- as NF que, segundo o fisco não foram apresentadas, são as de n.º 27015, 2414, 2413, 2412, 2411, 2407, 7867, 7909, 19806, 10395, 10402, 10403, 10404, 10405, 10415, 19823, 19822, 19821, 7955 e 10451, que referem-se ao transporte de bens para serem utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados a venda, e encontram-se em anexo;

(e) os conhecimentos de n.º 2407, 2411, 2412, 2413 e 2414, da Empresa de Transportes Ramos, tratam-se de frete de café pagos na condição de consignatária da mercadoria.

A DRJ solicitou a conversão do processo em Diligência a fim de sanar algumas dúvidas existentes; a Fiscalização elaborou o Despacho com as informações de fl. 909. Cientificado, a empresa apresenta razões adicionais à Manifestação de Inconformidade, alegando que nos termos do § 4º do artigo 3º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, **o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes**.

A DRJ em Juiz de Fora (MG), apreciou a peça impugnatória e, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **09-24.575**, de 24/06/2009, (fls. 1.066/1.070), considerou **parcialmente procedente** a Manifestação de Inconformidade, assentando que:

(i) após efetuado o pedido de ressarcimento, o crédito nele reconhecido, pode ser utilizado em períodos subsequentes. Essa regra é necessária para controle do crédito, evitando-se o aproveitamento por mais de uma vez. Uma empresa agindo de má fé, deixaria de usar o crédito no trimestre, e o incluiria em diversos outros Pedidos, bastando comprovar que não o utilizou no tempo devido. Assim, o crédito relativo às NF que foram emitidas em agosto e setembro/2006 e deram entrada na empresa no mês de setembro/2006, não pode ser reconhecido à manifestante;

(ii) que a empresa faz jus ao crédito da NF nº 3455; refere-se a compra de "caixas café premiado spress 250g mais hot dourado"; que abrigam o café pronto para a revenda, que se constituem em material de embalagem, portanto devem ser considerados como insumos;

(iii) em função da informação prestada pela Fiscalização, o crédito referente à NF nº 11.621, também deve ser reconhecido;

(iv) só gera crédito, o frete paga em relação a operação de venda: foram glosados por não terem sido apresentados os conhecimentos quando solicitados. Porém ela não faz jus ao crédito, são relativos a frete em operação de compra, o que não é contemplado pelo inciso IX do caput do artigo 3º da Lei 10.833, de 2003.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.072/1.080), requerendo o provimento do recurso, pelos seguintes motivos:

1. Sobre as notas fiscais do período de apuração de agosto e setembro de 2006: alega que o art. 21 da IN nº 600/2005 não veda o aproveitamento em trimestre posterior de crédito apurado em período anterior (extemporâneo); não há óbice ao aproveitamento desses valores, conforme define o art. 3º, §4º da Lei nº 10.833, de 2003;

2. Dos créditos referentes a fretes - transporte em operação de compra: alega que os fretes de compras compõem o "custo de aquisição". Por essa razão, é suscetível de gerar o crédito, não pelo inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833, de 2003, mas pelo inciso II desse artigo.

Diligência realizada

Ao analisar o Recurso Voluntário, o Colegiado, mediante a Resolução nº 3402-000.857, de 15/12/2016, resolveu converter o julgamento em diligência, nos termos definidos pelo relator às fls. 1.095/1.100.

Mediante o Termo Final de Diligência SAORT Nº 115/2017, a Fiscalização prestou e concluiu as suas informações de fls. 1.253/1.258. Em sua manifestação, a Contribuinte sustentou, em síntese, que: **(i)** o DICON juntado comprova que as notas fiscais extemporâneas não compuseram a apuração dos créditos de períodos anteriores ao 4º trimestre de 2006; **(ii)** em nome da verdade material, o que se deve perquirir no caso é a existência/regularidade do crédito.

Da decisão recorrida

O Recurso Voluntário foi submetido a apreciação da Turma, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-004.931**, de 26/02/2018 (fls. 1.331/1.344), proferida pela 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão, Colegiado decidiu, em síntese, que:

(a) dos créditos extemporâneos: desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrada a não apropriação em períodos anteriores, o crédito apurado na não cumulatividade da COFINS, pode ser aproveitado nos meses seguintes;

(b) frete na aquisição insumos: é cabível a apropriação de crédito das contribuições não cumulativas sobre os fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo desse serviço, suportado pela adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo, mas somente quando não há restrição ao aproveitamento do crédito da contribuição na aquisição do bem transportado;

(c) como as aquisições de bens de pessoas físicas não geram direito ao crédito da COFINS em face da restrição disposta no art. 3º, §3º, inciso I da Lei nº 10.833/2003, também não há possibilidade de aproveitamento relativo ao valor do frete nesta aquisição.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do **Acórdão nº 3402-004.931**, de 26/02/2018, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 1.346/1.372), apontando o dissenso jurisprudencial que visa discutir em relação as seguintes matérias: **(1) da (im)possibilidade de apuração de créditos extemporâneos do PIS e COFINS quando o contribuinte não tenha apresentado um pedido de ressarcimento único para cada trimestre-calendário; (2) da (im)possibilidade de apuração de créditos extemporâneos do PIS e da COFINS quando o contribuinte não tenha retificado previamente as DACONs; (3) da (in)existência de direito a crédito em relação a gastos com frete na aquisição de insumos.**

Requer a Fazenda Nacional, que seja admitido o presente recurso, em razão da divergência apontada e, no mérito, que lhe seja dado provimento para reformar o Acórdão atacado, restabelecendo-se o teor da decisão de 1ª instância.

Sobre os créditos extemporâneos assevera que o saldo credor remanescente após o encerramento do trimestre-calendário pode ser utilizado para compensação ou ser objeto de ressarcimento, mas observadas as condições do art. 22 da IN SRF nº 600/2005;

Afirma, que observa-se ainda que o contribuinte fez uso de créditos extemporâneos da COFINS não-cumulativos, sem a necessária retificação da DCTF e DACON.

Com relação aos gastos com frete, somente geram direito de descontar créditos da contribuição não-cumulativa se associados diretamente a operações de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor. Isso em face da previsão do art. 3º, IX da Lei nº 10.833, de 2003.

A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foi indicado, como paradigmas, os Acórdãos de nºs 3401-002.547 e 3801-00.537, para a divergência (1); 3301-001.999, para a divergência (2), e 3801-002.668, para a divergência (3).

Cotejado os Acórdãos paradigmas com o Acórdão recorrido, restou caracterizada as divergências relatadas, e com isso, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 1.375/1.383, **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões da Contribuinte

Cientificada do **Acórdão nº 3402-004.931**, de 26/02/2018, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 1.390/1.398, aduzindo que os fundamentos apresentados pela Fazenda Nacional não encontram respaldo na legislação atual e que, por isso devem ser rejeitadas em favor da manutenção do Acórdão recorrido.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 1.375/1.383, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação às seguintes matérias:

(1) da (im)possibilidade de apuração de créditos extemporâneos do PIS e COFINS quando o contribuinte não tenha apresentado um pedido de ressarcimento único para cada trimestre-calendário;

(2) da (im)possibilidade de apuração de créditos extemporâneos do PIS e da COFINS quando o contribuinte não tenha retificado previamente as DAConS;

(3) da (in)existência de direito a crédito em relação a gastos com frete na aquisição de insumos.

Passo, então, ao exame de cada matéria:

(1) Da (im)possibilidade de apuração de créditos extemporâneos da COFINS quando o contribuinte não tenha apresentado um pedido de ressarcimento único para cada Trimestre

A decisão recorrida admitiu a apuração de créditos extemporâneos das contribuições sociais não cumulativas mesmo quando o contribuinte não tenha apresentado um pedido de ressarcimento único para cada trimestre-calendário.

No mesmo sentido, a contribuinte alega que, “configurada a hipótese de creditamento, as Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, preveem que, não aproveitando o crédito no mês em que emitida a nota, nos termos do seu §4º do art. 3º, o crédito poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

De outro lado, a Fazenda Nacional assevera no Recurso que cada pedido de ressarcimento deve se ater a um único trimestre-calendário, conforme preceitua o art. 22, § 3º, I, da IN/SRF nº 600, de 2005.

Pois bem. O aproveitamento do crédito administrado pela RFB, está regulamentado pela Lei nº 9.430, de 1996, que, no seu art. 74, §14, assim dispõe:

“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”. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...).

“§14. A Secretaria da Receita Federal SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação”.(Incluído Lei n.º 11.051, de 2004)

Na época do pedido de ressarcimento apreciado, a norma que disciplinava a questão era a Instrução Normativa SRF n.º 600, de 2005, a qual trazia o seguinte texto:

“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.

§ 1º O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório

§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” (Grifei).

Como se vê, de fato, o saldo credor remanescente após o encerramento do trimestre-calendário pode ser utilizado para compensação ou ser objeto de Pedido de Ressarcimento, no entanto devem ser observadas as condições e procedimentos estipulados no art. 22 da IN SRF n.º 600, de 2005. E a referida IN, dispõe, em seu parágrafo 3º, que cada pedido de ressarcimento deverá referir-se ao saldo credor de um único trimestre. Ou seja, o pedido de ressarcimento deve se ater a um único trimestre-calendário.

Posto isto, conforme dispositivo acima, a existência de expressa vedação normativa, resta clara a impossibilidade de análise de questões relativas a outros trimestres.

Portanto, assiste razão à Fazenda Nacional, merecendo reforma nesse ponto o Acórdão recorrido.

(2) Da (im)possibilidade de apuração de créditos extemporâneos do PIS e da COFINS quando o contribuinte não tenha retificado previamente as DACONs.

O Colegiado *a quo* acata a possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a prévia retificação dos DACONs.

A Fazenda Nacional aduz que 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.

A Fazenda ressalta no Recurso Especial que, “(...) *observa-se ainda que o contribuinte fez uso de créditos extemporâneos de PIS e COFINS não-cumulativos, sem a necessária retificação da DCTF e DACON*”.

Cabe ressaltar que a própria Contribuinte não discorda que deixou de retificar os DACON, veja-se trecho do Recurso Especial, fl. 1.394:

Embora o acórdão recorrido já tenha exposto o entendimento deste Conselho Administrativo, inclusive com citação jurisprudencial (Acórdão n.º 3401-001.577), importa dizer que a jurisprudência do CARF consolidou-se no sentido de que o crédito da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem a necessidade de prévia retificação do DACON por parte do contribuinte.

Não assiste razão à Contribuinte, explico. Quanto a esta matéria, já foi objeto de recente discussão por esta 3ª Turma ao julgar o **PAF nº 10580.731563/2013-46**, que registra meu posicionamento e desta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme decisão consubstanciada no **Acórdão nº 9303-010.080, de 23/01/2020**, sendo designado para redigir o Voto Vencedor o Ilustre *Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal*, a qual utilizo como fundamentos para minhas razões de decidir, por se tratar de matéria idêntica.

“(…) 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 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.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recursos Especial da Fazenda Nacional, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos DACON e DCTF.

(3) Da (in)existência de direito a crédito - gastos com frete na aquisição de insumos.

A contribuinte aduz que os gastos com fretes na aquisição de insumos compõem o preço de aquisição e podem, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, gerar créditos de PIS e de COFINS não cumulativos.

Primeiramente, cabe ressaltar que no Acórdão recorrido, a Turma deu parcial provimento para os fretes, ou seja, somente para os “CTRC” especificados no voto foram aproveitados para dar o crédito sobre os fretes. Veja-se os termos (fl. 1.343):

“(…) Assim, nas situações descritas acima, **relativas aos itens (1), (2) e (4) do Termo Final de Diligência Saort nº 115/2017**, tendo sido o frete suportado pela recorrente (adquirente), entendo **que deve ser reconhecido do direito creditório sobre essa despesa de frete**, conforme construção jurisprudencial no âmbito do CARF acerca dos **fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pela adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda**.

“(…) Assim, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório de Cofins relativamente às despesas de frete objeto dos Conhecimentos de Carga (CRTC) nºs 7764, 7790, 7867 e 7909, determinando à Unidade de Origem que proceda à compensação no montante correspondente”. (Grifei)

Como se vê, no Acórdão recorrido restou decidido que não é todos os tipos de fretes que rendem ensejo à apropriação do crédito.

Portanto, no caso sob análise, o que estamos debatendo é se os **fretes pagos a pessoas jurídicas (PJ), quando o custo do serviço é suportado pela adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo** ou de um bem para revenda, pode ser considerado como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Ou seja, estamos a tratar de créditos referentes a fretes pago no transporte em operação de compra (aquisição de insumo) dos fornecedores.

Pois bem. O creditamento relativo ao custo do frete na aquisição de insumos não encontra-se expressamente previsto na Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que não se vislumbra a hipótese de o frete anterior ao processo produtivo ser considerado como um "serviço utilizado como insumo" na "produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

Passo a explicar. Vejamos o disposto no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(…)

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;

(…)

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

(…)

De uma fácil leitura do dispositivo acima podemos concluir que para admitir o crédito sobre o serviço de frete, só existem duas hipóteses: **(a)** como insumo do bem ou serviço em produção (inc. II), ou **(b)** como decorrente da operação de venda (inc. IX).

Portanto antes de conceder ou reconhecer o direito ao crédito, devemos nos indagar se o serviço de frete deve ser tratado como “insumo”, ou se está inserido ou é decorrente na operação de venda.

Nesse diapasão, temos que levar em conta, para definirmos o conceito de insumos, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR, e para tanto adoto o critério da **relevância e da essencialidade** sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. No mesmo sentido aplica-se às demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

No caso aqui discutido, trata-se de fretes nas aquisições de insumos de fornecedores (PJ), um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril, portanto não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial.

Assim, o que é efetivamente insumo é o bem ou a mercadoria transportada, sendo que esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, o seu valor agregado, poderá gerar o direito ao crédito, **se** o insumo gere direito ao crédito. Ou seja, o valor do frete, por si só, não gera direito ao crédito. Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo.

No caso aqui tratado, no voto condutor do Acórdão recorrido, restou bem claro que restou segregado esses tipo de fretes, e os que não se encaixava no conceito de insumo acima, foram negado seu creditamento (ex. por tratarem de aquisições de pessoas físicas, ou adquiridos com suspensão e/ou alíquota zero). Veja-se trechos abaixo reproduzidos:

“(…) na hipótese de fretes pagos a pessoas jurídicas **quando o custo do serviço, suportado pela adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, o seu creditamento depende da possibilidade de aproveitamento do crédito do respectivo insumo.** (…).

“(…) Como dito, nessa situação, o creditamento relativo ao custo do frete não está expressamente previsto na Lei, mas somente é possível em decorrência de uma interpretação quanto ao valor da base de cálculo do crédito relativamente ao “bem utilizado como insumo”, no qual se incluiria o valor das referidas despesas, pois não se vislumbra a hipótese de o frete anterior ao processo produtivo ser considerado como um “serviço utilizado como insumo” na “produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Assim, entendo que **não cabe o aproveitamento de crédito sobre as despesas de frete relativas aos CTC's mencionados nos itens (3) e (5) do Termo Final de Diligência Saort nº 115/2017, abaixo transcritos, por se tratarem de aquisições de pessoas físicas:** (…).

“De outra parte, com relação às despesas de frete mencionadas nos itens (1), (2) e (4) do Termo Final de Diligência Saort nº 115/2017, abaixo transcritos, **observando-se as notas fiscais das respectivas aquisições**, não se verifica a existência de nenhuma restrição quanto ao aproveitamento dos insumos” (…). Grifei

Portanto, se o insumo transportado gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito, independentemente se houve incidência das contribuições sobre o serviço de frete, a exemplo do que ocorre nos fretes prestados por pessoas físicas.

Portanto, como bem pontuado no Acórdão recorrido e, considerando o acima exposto, na hipótese dos autos, não assiste razão à Fazenda Nacional, uma vez que os serviços de fretes (transporte de “insumos” adquiridos e pagos pelo Contribuinte) também geram direito aos créditos da COFINS.

Saliento, nos termos do art. 63, § 8º do Regimento Interno do CARF, que a maioria do colegiado acompanha este voto pelas conclusões, entendendo que o frete tem natureza específica gerando crédito, independentemente da natureza do bem transportado.

Posto isto, conclui-se que os fundamentos apresentados pelo julgado atacado quanto a essa matéria são sólidos e não merecem qualquer reparo. Assim, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta matéria.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de **conhecer** do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e no mérito **dar-lhe provimento em parte** para restabelecer as glosas decorrentes da impossibilidade de apuração de créditos extemporâneos do PIS e COFINS quando o contribuinte **(1)** não tenha apresentado um pedido de ressarcimento único para cada trimestre-calendário e **(2)** não tenha retificado previamente as DACONs.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos