



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13884.911488/2016-11
ACÓRDÃO	3002-004.570 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DE LATICÍNIOS DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. LEITE IN NATURA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 188

Admite-se o aproveitamento de créditos relativos a fretes pagos a pessoa jurídica na aquisição de insumos, ainda que submetidos a regime de desoneração, crédito presumido ou suspensão, desde que o serviço de transporte tenha sido registrado de forma autônoma em relação ao bem adquirido e efetivamente tributado pelas contribuições. Súmula nº 188.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO EM PERÍODOS SUBSEQUENTES. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO EM OUTROS PERÍODOS

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. TERMO INICIAL. ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007.

Atualização monetária dos valores reconhecidos em pedido de ressarcimento somente é devida após o transcurso do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007, a partir do qual se caracteriza a

mora administrativa. Inviável a incidência da taxa Selic desde a data do protocolo do pedido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas sobre fretes de leite in natura.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Fabio Kirzner Ejchel (substituto[a]integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Rosaldo Trevisan (substituto[a] convocado[a] para eventuais participações), Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Cooperativa de Laticínios de São José dos Campos em face do **Acórdão nº 109-015.551**, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ 09, que julgou improcedente manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que deferiu parcialmente pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, relativos ao **3º trimestre de 2010**.

Conforme consta do despacho decisório, a recorrente formulou pedido de ressarcimento de créditos da contribuição ao PIS/Pasep acumulados em razão da realização de operações com suspensão, isenção, não incidência e alíquota zero, tendo pleiteado o reconhecimento de crédito no valor de **R\$ 61.584,03**. Após a análise fiscal, foi reconhecido direito creditório no montante de **R\$ 49.436,59**, com a glosa parcial dos valores pleiteados.

Irresignada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, sustentando, em síntese:

1. a legitimidade dos créditos relativos aos fretes incidentes na aquisição de leite *in natura* e de insumos de produção;
2. a improcedência das glosas relativas aos créditos considerados extemporâneos;
3. o direito à atualização monetária dos créditos pleiteados, desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento até sua efetiva utilização.

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, a DRJ julgou improcedente a insurgência e manteve integralmente os termos do despacho decisório, conforme ementa abaixo destacada:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

FRETES. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

A autorização legal de apuração de créditos sobre despesas com armazenagem e frete alcança apenas os valores relacionados às operações de venda cujo ônus tenha sido suportado pelo vendedor, contudo, tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, há a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete quando da aquisição e no transporte interno de insumo e produtos em elaboração, devendo ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a retificação das obrigações acessórias correspondentes (Dacon, EFD-Contribuições e DCTF).

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO.

Na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do pedido de ressarcimento, e for reconhecido algum direito creditório adicional à contribuinte, deve-se acrescer, à parcela acaso deferida, mas apenas a partir do 361º dia do protocolo do pedido, juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente até o mês anterior à disponibilização do crédito, além de juros de 1% (um por cento) no mês em que tal disponibilização ocorrer.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da decisão, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário reiterando todos os argumentos anteriormente apresentados em sede de manifestação de inconformidade.

Inicialmente, o recurso foi encaminhado à 6ª Turma Recursal de DRJ em razão do enquadramento da controvérsia no rito especial do contencioso administrativo fiscal de pequeno valor.

Todavia, ao apreciar questão prejudicial relativa à competência para julgamento, aquela Turma concluiu que o limite de alçada deveria considerar o somatório dos processos apensados, ou daqueles que deveriam ter sido apensados, especialmente nos casos envolvendo pedidos de ressarcimento e declarações de compensação fundamentados nos mesmos créditos e elementos probatórios.

Em razão disso, por meio do Acórdão nº 206-001.055, de 18 de junho de 2025, não conheceu do recurso voluntário e declinou da competência para julgamento em favor do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nos termos da ementa abaixo destacada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. RITO ESPECIAL. LIMITE DE ALÇADA.

O julgamento em segunda instância pelas Turmas da Delegacia de Julgamento Recursal limita-se ao contencioso de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere sessenta salários mínimos.

JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. RITO ESPECIAL. LIMITE DE ALÇADA. SOMATÓRIO.

O limite de alçada para julgamento administrativo de processos deve considerar o somatório do conjunto dos processos apensados, ou que deveriam ter sido apensados, conforme norma da Receita Federal.

RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS. JUNTADA POR APENSAÇÃO.

Serão juntados por apensação os autos de pedidos de ressarcimento e de Dcomp que tenham por base créditos da não cumulatividade de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, com base nos mesmos elementos de prova.

*Recurso Voluntário Não Conhecido
Sem Crédito em Litígio*

Remetidos os autos a este Conselho, passa-se à apreciação das matérias devolvidas pelo recurso voluntário.

É o relatório.

VOTO

Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Conselheira Relatora.

Da admissibilidade

O presente Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Fretes na aquisição de leite in natura e demais insumos de produção:

Em síntese, a Recorrente sustenta que o frete é um serviço autônomo, tributado normalmente por PIS e COFINS, ainda que o produto transportado tenha tratamento favorecido. Por isso, não haveria vedação legal ao aproveitamento dos créditos sobre os fretes, seja na compra de leite in natura, seja na aquisição de insumos.

Segundo a decisão recorrida, tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados. Nesse sentido, aduz que para calcular o crédito é necessária a identificação do produto adquirido, para que seja verificada a sua tributação e, assim, a possibilidade ou não de gerar créditos relacionados às despesas com frete.

É o que passo a analisar.

Os gastos com fretes pagos a pessoa jurídica na aquisição de bens que se enquadram no conceito de insumo (leite in natura) compõem o seu custo e, considerando que, sem o transporte, o insumo não chega ao produtor, este serviço é essencial, pelo que cabe o direito ao crédito integral, ainda que o insumo esteja sujeito ao crédito presumido ou desonerado das contribuições.

Sobre o mérito da referida glosa, cita-se o Acórdão nº 9303-014.916, de Relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

“NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Ademais, cita-se a 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.

Nesse sentido, é a jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, vejamos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITO. ART. 3º II, DA LEI Nº 10.637/2002. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios são insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, por garantirem a qualidade dos produtos, mantendo a sua integridade.

FRETE TRIBUTADO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO OU DESONERADOS. CREDITAMENTO INTEGRAL. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NA SÚMULA CARF Nº 188.

Os gastos com fretes pagos a pessoa jurídica na aquisição de bens que se enquadram no conceito de insumo (leite in natura) compõem o seu custo e, considerando que, sem o transporte, o insumo não chega ao produtor, este serviço é essencial, pelo que cabe o direito ao crédito integral sobre o seu valor, ainda que o insumo esteja sujeito ao crédito presumido das contribuições ou desonerado, mas desde que atendam às condições estabelecidas na Súmula CARF nº 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 217.

A negativa do crédito de frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF nº 217, aprovada pela 3ª Turma da CSRF, em sessão de 26/09/2024 (vigência em 04/10/2024): “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.” (PROCESSO 16366.720571/2015-40 ACÓRDÃO 3004-000.031 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA SESSÃO DE 4 de julho de 2025 RECURSO VOLUNTÁRIO)

Quanto a esse ponto, assiste razão à fiscalização e à decisão recorrida. O direito ao crédito, incluído o relativo a despesas de frete, pressupõe comprovação documental idônea da operação e da sua vinculação a insumo ou bem passível de creditamento, ônus que compete ao contribuinte, nos termos do art. 373, I, do CPC, subsidiariamente aplicável ao processo administrativo fiscal.

No caso, a Recorrente não identificou, nem em sede de manifestação de inconformidade nem no presente Recurso, as notas fiscais ou os bens efetivamente transportados nos conhecimentos de frete glosados, tampouco demonstrou que o serviço de transporte tenha sido autonomamente tributado pelas contribuições, requisito também exigido pela Súmula CARF nº 188.

Dessa forma, entendo que devem ser revestidas apenas as glosas sobre os fretes do leite in natura.

Das glosas relativas aos créditos considerados extemporâneos:

A fiscalização glosou os créditos considerados extemporâneos por verificar, a partir da escrituração apresentada pela própria recorrente, que diversos créditos foram apropriados em competências distintas daquelas em que emitidas as respectivas notas fiscais, conforme demonstrado no Anexo III do Relatório Fiscal.

Em suas razões recursais, a recorrente sustenta, em síntese, que a mera divergência entre a data de emissão da nota fiscal e o período de escrituração não caracteriza extemporaneidade, afirmando que os créditos decorrem de operações normais e que incumbiria à fiscalização comprovar a irregularidade do procedimento adotado.

É o que passo a analisar.

A legislação admite o aproveitamento de créditos extemporâneos, dispondo o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Também é verdade que a jurisprudência do CARF evoluiu para afastar a compreensão de que a simples ausência de retificação das obrigações acessórias inviabilizaria, por si só, o aproveitamento desses créditos.

Todavia, tal entendimento não dispensa o contribuinte de comprovar a legitimidade do crédito extemporaneamente apropriado e, sobretudo, que ele não foi anteriormente utilizado.

Nesse sentido, já decidiu este Conselho:

"Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização." (Acórdãos nºs 3403-003.078 e 3403-002.717, citados no Acórdão nº 3302-008.834).

Essa orientação harmoniza-se com a regra geral de distribuição do ônus da prova nos pedidos de ressarcimento e de homologação de compensação. Nessas hipóteses, incumbe ao contribuinte demonstrar a existência, liquidez e certeza do crédito cuja utilização pretende ver reconhecida, não sendo suficiente a formulação de alegações genéricas desacompanhadas de documentação idônea.

No mesmo sentido, este Conselho já assentou que:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E ERRO MATERIAL. ACOLHIMENTO. Existindo omissão, contradição ou erro material no acórdão embargado, impõe-se o seu acolhimento para sanar os vícios contidos na decisão.

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

*Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que **respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos**, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

*Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que **respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos**, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes. (Processo nº 13971.721652/2016-11 Recurso Embargos Acórdão nº 3302-013.823 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 16 de outubro de 2023)*

No caso concreto, a recorrente limitou-se a afirmar que os créditos decorrem de operações normais e que a diferença entre a data de emissão das notas fiscais e a competência da escrituração não caracterizaria extemporaneidade. Contudo, não apresentou documentação individualizada capaz de demonstrar que o direito ao crédito somente teria surgido nas competências em que foi apropriado, tampouco produziu prova apta a evidenciar que tais créditos não haviam sido anteriormente utilizados.

Desse modo, embora a ausência de retificação das obrigações acessórias não constitua, isoladamente, fundamento suficiente para a manutenção da glosa, verifica-se que a recorrente igualmente deixou de produzir qualquer outro elemento probatório apto a infirmar as conclusões da fiscalização, não se desincumbindo do ônus de demonstrar os fatos constitutivos do direito creditório invocado.

Nessas circunstâncias, deve ser mantida a glosa dos créditos extemporaneamente apropriados.

Da atualização monetária dos créditos pleiteados:

A recorrente requer a incidência da taxa Selic sobre os créditos objeto do pedido de ressarcimento desde a data de seu protocolo, ao argumento de que a demora na apreciação administrativa não pode acarretar prejuízo ao contribuinte.

A pretensão, contudo, não merece acolhida.

É certo que o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que, ultrapassado o prazo legal para apreciação do pedido de ressarcimento, é devida a incidência da taxa Selic sobre os valores reconhecidos em favor do contribuinte, em razão da caracterização da mora da Administração Tributária.

Todavia, nos termos do art. 24 da Lei nº 11.457/2007, a Administração dispõe do prazo de 360 dias para decidir os pedidos administrativos formulados pelos contribuintes. Somente após o escoamento desse prazo é que se configura a mora administrativa apta a justificar a incidência da atualização monetária.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Tema Repetitivo nº 1.003, firmou orientação no sentido de que a correção pela taxa Selic é devida apenas a partir do término do prazo de 360 dias contado do protocolo do pedido de ressarcimento, não sendo cabível sua incidência desde a data do protocolo.

No mesmo sentido, a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem aplicado referido entendimento, conforme ementa abaixo destacada:

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 PEDIDO DE RESSARCIMENTO CUMULADO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. JUROS/ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) do protocolo do respectivo pedido, em face da resistência ilegítima do Fisco, inclusive, para o ressarcimento de saldo credor trimestral do PIS e da Cofins sob o regime não cumulativo. (Processo nº 13971.721652/2016-11 Recurso Embargos Acórdão nº 3302-013.823 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 16 de outubro de 2023)

Assim, não assiste razão à recorrente ao pleitear a incidência da Selic desde o protocolo do pedido de ressarcimento, devendo ser mantido o entendimento da decisão recorrida de que a atualização monetária somente é devida após o transcurso do prazo legal de 360 dias, caso o pedido ainda não tenha sido apreciado.

Conclusão

Por todo o exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para reverter as glosas sobre o custo do frete do leite in natura.

É como voto.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS