



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16095.720272/2017-12
ACÓRDÃO	3201-012.655 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MASTERFOODS BRASIL ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura nulidade quando ausentes os vícios previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 e quando presentes os requisitos de validade formal exigidos pelo art. 10 do mesmo diploma legal. A alegação de ausência de busca da verdade material não afasta a regularidade dos atos administrativos praticados por autoridade competente, devidamente motivados e em conformidade com a legislação de regência.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. ELEMENTOS SUFICIENTES NOS AUTOS. INDEFERIMENTO.

É incabível o deferimento de diligência quando os autos já contêm elementos suficientes para o deslinde da controvérsia e não se verifica a existência de fato novo ou controvertido que justifique a adoção da medida excepcional. A mera reanálise de provas já apreciadas não enseja a realização de diligência no âmbito do processo administrativo fiscal.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS FORMAIS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/Pasep e Cofins está condicionado à retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, a exemplo do DACON e da DCTF, a fim de possibilitar o

controle fiscal e evitar a duplicidade na apropriação. A ausência de retificação impede o reconhecimento do direito creditório, conforme reiterada jurisprudência deste Conselho.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. SÚMULA CARF Nº 188.

É admissível o creditamento das despesas com frete vinculadas à aquisição de matéria-prima utilizada no processo produtivo, ainda que os insumos adquiridos não estejam sujeitos à incidência do PIS/Cofins, desde que o serviço de frete tenha sido tributado pelas referidas contribuições e registrado de forma autônoma. Aplicação da Súmula CARF nº 188.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES SOBRE PRODUTOS ACABADOS OU ENTRE ESTABELECIMENTOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

A legislação de regência (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) estabelece de forma taxativa as hipóteses de creditamento. Não há amparo legal para o aproveitamento de créditos relativos a fretes sobre transporte de produtos prontos, entre filiais ou em operações não vinculadas à aquisição de insumos ou à realização de receita tributada.

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 reconhecer o direito ao desconto de crédito em relação a serviços de frete na aquisição de matérias-primas utilizadas no processo produtivo e no transporte nacional de insumos importados, desde que tais serviços tenham sido efetivamente tributados pelas contribuições e prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, em conformidade com a súmula CARF nº 188.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 11-62.361, proferido pela 2ª Turma da DRJ/REC, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade da Recorrente e manteve em parte o crédito tributário constituído.

Conforme apurado, foram identificadas duas irregularidades atribuídas ao sujeito passivo: (i) o aproveitamento indevido de créditos na apuração da contribuição devida; e (ii) a ocorrência de recolhimento a menor da referida contribuição. Tais inconsistências motivaram a constituição do crédito tributário, nos termos da legislação aplicável.

O relatório da decisão do colegiado *a quo* fornece um bom resumo dos fatos, razão pela qual transcrevo trecho dele a seguir:

Da insuficiência de recolhimento para o mês de abril de 2013

2.2. Na análise das informações apresentadas, a autoridade fiscal constatou uma divergência, no mês de abril de 2013, entre os valores de Cofins e PIS/Pasep informados em DACON e os valores confessados em DCTF.

2.3. Instado a esclarecer a inconsistência, o sujeito passivo anexou uma DCTF, na qual alegava ter feito a confissão dos débitos, e informou que os débitos informados no DACON haviam sido objeto de compensação, conforme relação de PER/DCOMP apresentada.

2.4. Em relação à DCTF anexada pelo contribuinte, foi verificado que a declaração acostada (fls. 129 a 131) não corresponde à última DCTF entregue pelo contribuinte (e que se encontrava ativa), número 100.2013.2014.1811323434, na qual não há nenhum débito declarado para PIS/Pasep e Cofins. Além disso, os PER/DCOMP informados, apesar de transmitidos, foram posteriormente cancelados pelo próprio sujeito passivo.

2.5. Como o contribuinte apresentou apenas declarações que foram retificadas/canceladas e que, portanto, não produzem efeitos legais, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento de ofício dos débitos de abril de 2013 por ausência de declaração e recolhimento do tributo.

Dos créditos descontados indevidamente (despesas com fretes)

2.6. Em 10/05/2017 foi solicitado uma amostragem das notas fiscais de serviços, contratos de serviços, bem como a discriminação das despesas com armazenagens e despesas com fretes em operações com vendas (linha 7, fichas 06A e 16A do DACON). Em atendimento, o sujeito passivo apresentou uma planilha em 19/06/2017.

2.7. Em relação aos fretes, a análise da planilha apresentada (relatada no item anterior) identificou que o contribuinte só informou R\$ 71.142.250,96 dos R\$ 72.257.277,52 utilizados no DACON. Ainda assim, segundo a autoridade fiscal, grande parte das operações relativas ao montante de R\$ 71.142.250,96 não daria direito a crédito pelas seguintes razões: (i) foram apresentadas supostas despesas com fretes sem as informações mínimas requeridas; (ii) foram apresentados registros de fretes de movimentação entre estabelecimentos; (iii) foram apresentados registros de fretes de importação de insumos; (iv) foram apresentados registros de fretes decorrentes da entrada de mercadoria, as quais devem compor o custo de aquisição do insumo/bem a ser revendido ao invés de serem lançados como créditos.

2.8. A intimação recebida em 11/07/2017 solicitava ao contribuinte uma amostragem de 100 fretes sobre operações de venda. Porém, devido a falta de atendimento à mencionada intimação, o contribuinte foi reintimado a novamente apresentar a amostragem inicial de 100 fretes e uma amostragem adicional de 20 fretes (devido a uma complementação de informações que o contribuinte fez em suas planilhas).

2.9. Desta solicitação o sujeito passivo apresentou alguns documentos, cuja análise indicou: (a) falta de entrega de alguns conhecimentos de transporte; (b) conhecimentos de transporte referentes a operações de compra e/ou apresentando destinatário diferente ao apresentado na planilha; e (c) operações de fretes entre estabelecimentos.

2.10. Como decorrência, a amostragem de fretes na operação de venda solicitada foi ampliada para a totalidade dos documentos fiscais. Findo o prazo inicial de 20 dias, o contribuinte solicitou uma prorrogação por mais 20 dias, a qual foi prontamente concedida. Nova prorrogação de mais 20 dias foi solicitada e concedida, com a ressalva que esta seria a última dilação que seria deferida.

2.11. Em 23/10/2017 o contribuinte entregou pessoalmente quatro CDs com as notas fiscais digitalizadas e uma planilha com a relação dos fretes e um novo pedido de prorrogação de mais 20 dias para a apresentação de documentação complementar. O pedido de prorrogação foi indeferido.

2.12. Em análise a essa nova planilha apresentada pelo contribuinte, foi constatado que foram relacionados 39.486 fretes, totalizando R\$ 42.841.068,17

de base de cálculo para créditos de fretes em operações de venda, montante significativamente inferior aos R\$ 72.257.277,52 informados no DACON.

2.13. Visando validar a planilha apresentada, a autoridade fiscal procedeu a uma seleção amostral nos dados dos fretes em operações de venda, cuja análise apontou que todos os documentos da amostra estavam digitalizados e com as informações corretas.

2.14. Entretanto, a análise documental também revelou que, em alguns fretes, a data de emissão do CTCR se referia aos anos de 2012, 2011 e até mesmo 2010. Assim, fazendo menção ao princípio contábil da competência, que se encontra disposto na Resolução CFC nº 1.282 de 28/05/2010, e, argumentando sobre as dificuldades que as empresas têm na apropriação tempestiva de suas despesas, a autoridade autuante estabeleceu, como critério de aceitação dos créditos com fretes, um prazo de tolerância de dois meses para a sua contabilização. Diante disso, 707 documentos fiscais listados na planilha, cuja soma importava R\$ 674.016,10, por serem anteriores a 01/11/2012, não poderiam ser utilizados para gerar crédito no ano-calendário 2013 e foram deduzidos do mencionado montante de R\$ 42.841.170,81, resultando em uma base de cálculo de créditos de PIS/Pasep e Cofins no montante de R\$ 42.167.154,71, decorrentes de fretes em operações de venda.

2.16. Assim, o Auditor-Fiscal confeccionou demonstrativos de apuração das glosas e dos valores utilizados como crédito indevidamente, levantando os débitos formalizados no lançamento em exame.

Não resignado com a decisão da fiscalização, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, com as seguintes alegações:

3.1. Diz que a alegada insuficiência de pagamento se fundamenta na divergência entre os valores dos PIS/Pasep e da Cofins informados pela impugnante no DACON (R\$ 430.756,37 e R\$ 1.984.089,97, respectivamente) e na DCTF (zero).

3.2. Justifica que no referido mês, efetivamente, não havia apurado qualquer débito do PIS/Pasep e Cofins, dado que foram realizados lançamentos de créditos extemporâneos decorrentes de serviços e materiais que anulavam os valores anteriormente apurados e declarados no DACON. Afirma ter providenciado a retificação da EFD e da DCTF, porém, por um “equivoco interno”, deixou de retificar o aludido DACON.

3.3. Afirma que essa divergência foi o único fundamento utilizado pelas autoridades fiscais para efetuarem os lançamentos, porém a Fiscalização, em nenhum momento, buscou entender se efetivamente os valores lançados em DCTF estavam corretos. Conclui que deverá prevalecer a verdade material em detrimento de erros formais.

3.4. Alega que a composição dos tais créditos extemporâneos está no relatório anexo (doc. 02), no qual constam diversas despesas incorridas nos anos de 2012 e início de 2013 referentes a: (i) serviços; (ii) equipamentos de proteção individual (EPI) utilizados pelos trabalhadores das suas unidades fabris; (iii) uniformes utilizados pelos trabalhadores; (iv) custos com laboratórios; (v) materiais de uso e consumo; (vi) créditos ativos; e (vii) ativos, conforme consta da planilha-resumo abaixo:

Valor a ser composto	- 430.756,08	- 1.984.089,98
Créditos Serv. 1 - 2012 e 2013	54.209,10	249.690,39
EPI - 2012 E 2013	4.417,63	20.347,88
Uniforme - 2012 e 2013	5.304,58	24.433,24
Lavanderia - 2012 e 2013	19.341,36	89.087,48
Laboratório - 2012 e 2013	66.387,20	305.783,74
Serviços 2012 e 2013	4.429,84	20.404,09
Uso ou consumo 2012 1 sem	16.165,56	74.459,54
Crédito ativos 2012	144.626,75	666.159,57
Uso ou consumo 2012 e 2013	50.122,41	230.866,85
Ativo 2012	65.751,50	302.855,40
Total créditos	- 0,09	- 1,79

3.4. Esclarece que cada uma dessas linhas resumo possui planilha específica com a relação individual de cada nota fiscal que suportava os aludidos créditos. Reproduz, exemplificativamente, a planilha referente a gastos com EPI:

Cód. Fisco	Período	Data Emissão	Moeda	Ano	Class	VF	CFOP	Cód. Tributação	Redução	Descrição de Produto	Valor	PI	Excess
P001	03/01/2012	03/01/2012	Receita	2012	0000000011	15565	1556			MAIS CONFECCAO ROSSATO BENETTI SODI-MIAMI SPP	254,39	4,30	19,55
P001	03/01/2012	03/01/2012	Receita	2012	0000000011	15565	1556			MAIS CONFECCAO ROSSATO BENETTI SODI-MIAMI SPP	188,30	3,40	14,19
P001	03/01/2012	03/01/2012	Receita	2012	0000000011	15565	1556			MAIS CONFECCAO ROSSATO BENETTI SODI-MIAMI SPP	110,99	2,61	11,99
P001	10/04/2013	22/04/2013	Abat	2013	Abat/2013	31316	1556			PROT CAP ARTIGOS P/ PROT IND LTDA	371,00	6,12	28,10
P001	10/04/2013	19/04/2013	Abat	2013	Abat/2013	31316	1556			PROT CAP ARTIGOS P/ PROT IND LTDA	21,00	0,35	1,60
P001	10/04/2013	19/04/2013	Abat	2013	Abat/2013	31316	1556			PROT CAP ARTIGOS P/ PROT IND LTDA	167,71	3,26	15,01
P001	10/04/2013	19/04/2013	Abat	2013	Abat/2013	31316	1556			PROT CAP ARTIGOS P/ PROT IND LTDA	159,00	2,62	12,08
P001	10/04/2013	19/04/2013	Abat	2013	Abat/2013	31316	1556			PROT CAP ARTIGOS P/ PROT IND LTDA	159,00	3,27	15,05
P001	10/04/2013	19/04/2013	Abat	2013	Abat/2013	31316	1556			PROT CAP ARTIGOS P/ PROT IND LTDA	99,00	1,63	7,51
P001	10/04/2013	19/04/2013	Abat	2013	Abat/2013	31316	1556			PROT CAP ARTIGOS P/ PROT IND LTDA	162,10	2,68	12,54
Total Fisco/PI											442,63	10,92	46,86

3.5. Sustenta que, em situações como essa, é uníssona a doutrina e a jurisprudência, amparada no mínimo senso de justiça fiscal, que deve prevalecer a verdade material, em detrimento dos erros formais. Nesse sentido transcreve decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre o assunto.

3.6. Aduz que comprova que tais valores não haviam sido escriturados nos respectivos períodos anteriores, conforme se extrai dos livros de registro anexados (doc. 03).

3.7. Acrescenta que, apesar de não ter sido objeto de questionamento por parte da autoridade fiscal atuante todos esses créditos foram legitimamente apurados e lançados, posto que são essenciais para a execução das atividades da Impugnante. Argumenta que a própria Fiscalização, ao verificar suas operações referente aos demais períodos, concluiu que o contribuinte teria direito de se apropriar dos créditos de PIS/Pasep e Cofins em relação aos mesmos bens e serviços glosados indiretamente nesse mês.

3.8. Não obstante entender que obrigar que o contribuinte em sua defesa aponte como se deu a utilização de todos os insumos e serviços utilizados no processo

produtivo configuraria uma ilegal inversão do ônus da prova, passa a discorrer a respeito dos indigitados valores lançados em abril de 2013:

(i) Sobre os EPI, uniformes e lavanderia: cita decisões do CARF e conclui ser evidente que os seus funcionários, que atuam na fabricação dos alimentos, necessitam de uniformes e equipamentos de segurança adequados e limpos para a operacionalização de todo maquinário.

(ii) Créditos ativos e serviços contratados: Tais valores são referentes a milhares de bens e produtos, os quais são ativos típicos de produção industrial, tais como fornos, plataformas de dosagem, esteiras de resfriamentos, etc., sendo evidente a essencialidade dos mencionados itens para produzir suas mercadorias. Cita decisões do CSRF.

3.9. No que atine ao crédito relativo às despesas com fretes, assevera que a limitação do aproveitamento de crédito relativos a despesas com fretes incorridas no prazo máximo de 2 meses é contrária ao que afirma a própria legislação vigente que, no §4º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, reconhecem a possibilidade de aproveitamento do crédito em períodos subseqüentes. Cita decisões do CARF.

3.10. Discorre sobre o atendimento às intimações durante a fiscalização, bem como a dificuldade de reunir a integralidade da documentação requisitada, a qual seria entregue não fosse o indeferimento pela autoridade fiscal do seu pedido de dilação de prazo. Todavia, informa estar acostando mais 3.400 notas fiscais, acompanhadas de planilha de apuração, visando atestar que parte das operações glosadas efetivamente se refeririam a fretes de produtos destinados à venda, que, de acordo com as próprias autoridades fiscais, dão pleno direito ao creditamento das contribuições.

3.11. Afirma que são milhares de documentos não analisados pela Fiscalização que agora são anexados aos autos, os quais comprovam os serviços de transporte nas operações de venda de milhões de produtos a diversas empresas e justificariam R\$ 10 milhões dos R\$ 30 milhões glosados.

3.12. No entanto, contesta a justificativa da Fiscalização de que apenas teria direito ao crédito realizado nas operações de venda, haja vista que os fretes são necessários e indispensáveis para as suas atividades, de forma que qualquer interpretação restritiva do crédito violaria o espírito da lei, que seria o de evitar a incidência da contribuição em cascata.

3.13. Aponta que a melhor doutrina e jurisprudência têm reconhecido o direito de o contribuinte de se apropriar desses valores, o que decorre da própria essencialidade, conforme autorizariam os incisos II, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

3.14. Assim, reivindica o aproveitamento dos créditos apurados a partir de despesas de frete incorridas pela impugnante, uma vez que estas se referem

tão somente a transferências essenciais para a plena execução das atividades do contribuinte, tais como: (i) aquisição de matéria prima utilizada no processo fabril; (ii) remessa para armazém geral; (iii) transferência de produtos entre estabelecimentos filiais por razões logísticas; e (iv) devolução de mercadoria com defeito ou perto do prazo de vencimento. Cita decisões administrativas do CARF e da CSRF7.

3.15. Alega o caráter de essencialidade nas despesas com fretes e passa a explicar cada uma das etapas de: (i) Produção e comercialização de produtos com insumos adquiridos no mercado interno, que envolve as seguintes etapas: compra de matéria-prima, remessa para armazenagem e venda (saída Masterfoods) (ii) Produção e comercialização de produtos com insumos adquiridos no mercado externo, que envolve as seguintes etapas: importação de produto, remessa para industrialização, remessa para armazém e venda. (iii) Transferência de mercadorias, na qual a empresa realiza a produção dos bens ou recebe em retorno o produto anteriormente remetido para industrialização em terceiro e, posteriormente, transfere para estabelecimento localizado no estado do Rio de Janeiro para posterior revenda. (iv) Devolução de mercadoria: ocorrem quando o cliente que adquiriu o produto realiza a devolução, parcial ou total dos produtos adquiridos. As devoluções podem ter como origem recusas de clientes, devoluções de mercadorias com data próxima da validade, entre outros eventos.

A 2ª Turma da DRJ/REC, mediante o Acórdão nº 11-62.361, julgou a Manifestação de Inconformidade apresentada como parcialmente procedente, por ausência da necessária retificação do Dacon e ausência de elementos que comprovassem a essencialidade e relevância dos valores de fretes pleiteados, com exceção do direito aos créditos de frete sobre vendas.

Irresignada da decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em 29/07/2019, sustentando, em apertada síntese, que:

(i) que por um equívoco deixou de retificar o DACON, mas que isso não poderia, em hipótese alguma, obstar o seu direito creditório, em respeito ao princípio da verdade material; e

(ii) que é possível a utilização de créditos extemporâneos sem a necessidade de prévia retificação do DACON, desde que dentro do período decadencial.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**, Relatora

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de divergência entre os valores de PIS/Pasep e Cofins apurados no DACON e aqueles informados na DCTF, relativamente ao mês de abril de 2013, circunstância que ensejou o lançamento de ofício, em razão da ausência de declaração e do conseqüente não recolhimento dos tributos devidos. O contribuinte sustenta que, em virtude da utilização de créditos extemporâneos, teria zerado o valor a pagar, não procedendo, contudo, à devida retificação do DACON por erro material. A decisão de primeira instância acolheu o entendimento da fiscalização e, neste item, manteve a exigência do crédito tributário.

1. Preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

Ao longo do recurso voluntário, a recorrente alega, em momentos distintos, a nulidade tanto do Auto de Infração quanto da decisão de primeira instância, argumentando que não teria havido a devida análise do direito material concernente aos créditos por ela pleiteados.

O tema da nulidade no processo administrativo fiscal está disciplinado no Capítulo III do Decreto nº 70.235/1972, abrangendo os artigos 59 a 61. De acordo com essas disposições, são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade sem competência ou com violação ao direito de defesa.

O artigo 60, por sua vez, ressalta que irregularidades, incorreções ou omissões distintas daquelas previstas no artigo anterior não acarretam a nulidade do ato e deverão ser saneadas apenas se causarem prejuízo ao sujeito passivo — exceto quando este houver dado causa à irregularidade — ou se influenciarem no desfecho da controvérsia.

Por fim, o artigo 61 prevê que a declaração de nulidade compete à autoridade responsável por praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

No caso em questão, não se deve reconhecer a nulidade dos citados atos por suposta ausência de busca da verdade material, uma vez que foram cumpridos os pressupostos legais exigidos pela legislação de regência e os atos administrativos foram devidamente fundamentos e expedidos por autoridades competentes.

Decisões do CARF têm seguido este mesmo entendimento:

(Processo: 16682.900630/2013-17; acórdão: 3201-001.931; sessão: 23/07/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo

diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

A busca pela verdade material não pode se sobrepor ao cumprimento dos requisitos formais legalmente exigidos para a validade dos atos administrativos. Dessa forma, não deve ser provida a alegação de nulidade.

2. Do mérito

2.1. DA NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DO DACON

O aproveitamento de créditos extemporâneos, no âmbito do regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, foi objeto de análise no julgamento de primeira instância, tendo sido explicitadas as regras aplicáveis à sua utilização. O cerne da controvérsia reside na necessidade de retificação do DACON para a correta utilização desses créditos extemporâneos.

O tema em questão foi objeto da Súmula nº 231:

Súmula 231

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Neste sentido, mantenho a decisão de primeira instância.

2.2. CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS COM FRETES

2.2.1. Despesas com fretes em operações de vendas

A controvérsia em exame refere-se também à glosa de créditos vinculados a despesas com frete, sob dois fundamentos principais: (i) a apropriação extemporânea dos créditos, relativos a despesas incorridas antes de 01/11/2012, as quais teriam sido utilizadas em período de apuração posterior, em afronta ao princípio da competência; e (ii) a não observância dos requisitos legais para o creditamento, considerando que a legislação federal então vigente restringia tal possibilidade às despesas com frete diretamente relacionadas à operação de venda.

No tocante às despesas com frete, a legislação de regência — notadamente o inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (Cofins) e da Lei 10.637/2002 (Pis)— autoriza expressamente o aproveitamento de créditos vinculados ao valor do frete nas operações de venda, desde que o ônus da contratação do transporte tenha sido suportado pelo vendedor. Trata-se de hipótese

específica de creditamento, vinculada à realização de receita tributada no regime não cumulativo, cuja comprovação deve observar os critérios legais e documentais exigidos.

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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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.

A documentação inicialmente apresentada pela contribuinte foi considerada idônea pela fiscalização, no que se refere à comprovação das despesas com frete, conforme item 2.2.2 do TVF. Considerando que, em determinadas situações, as empresas podem enfrentar dificuldades operacionais para a apropriação tempestiva de suas despesas, a fiscalização aplicou uma tolerância de dois meses entre a data da ocorrência do fato gerador e a apuração do crédito correspondente. Os valores de R\$ 674.016,10 foram desconsiderados por se encontrarem fora desse intervalo de tolerância, sendo classificados como extemporâneos com fundamento no princípio da competência.

Posteriormente, em nova verificação, a DRJ analisou planilha complementar apresentada pela contribuinte e, com base nessa nova documentação, optou por manter a glosa dos créditos considerados extemporâneos, bem como desconsiderou valores constantes da nova planilha por já terem sido previamente aceitos pela fiscalização.

Conforme já enfrentado no item anterior, a Súmula do CARF é clara ao estabelecer que o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e COFINS requer a retificação das declarações fiscais.

No caso concreto, verifica-se que a empresa utilizou créditos extemporâneos sem observar a correspondência com os meses de competência e tampouco procedeu à retificação dos demonstrativos e declarações exigidos pela legislação de regência. Diante disso, assiste razão à DRJ ao manter a glosa dos referidos créditos.

2.2.2. Despesas com fretes sobre outros transportes

A recorrente requer o reconhecimento do direito ao crédito a ser apurado em decorrência de despesas com: (i) fretes relacionados à aquisição de matéria-prima destinada ao processo produtivo; (ii) frete nas remessas para armazém geral; (iii) frete relativo à transferência de produtos entre estabelecimentos filiais, por razões logísticas; e (iv) frete decorrente da devolução de mercadorias.

Quanto ao item (i), referente aos fretes relacionados à aquisição de matéria-prima destinada ao processo produtivo, destaca-se a aplicabilidade da Súmula CARF nº 188, que admite o aproveitamento de créditos nessas hipóteses.

Nos termos da referida súmula, é permitido o creditamento das despesas com serviços de frete vinculados à aquisição de insumos, ainda que não onerados pela Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, desde que tais serviços sejam registrados de forma autônoma e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

*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*

No que se refere aos demais itens pleiteados pela recorrente, verifica-se que se referem ao transporte de produtos prontos ou acabados, situação para a qual não há amparo na legislação de regência. As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelecem de forma taxativa as hipóteses de creditamento no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, vedando o aproveitamento de créditos fora dos limites expressamente previstos.

Desse modo, na ausência de previsão legal específica, e considerando que os serviços de frete em questão não se relacionam com a aquisição de insumos nem com a comercialização de bens ou serviços tributados, conclui-se que não há direito ao crédito das referidas despesas.

2.3. DA DILIGÊNCIA

A recorrente requer a realização de diligência com o objetivo de reapreciar documentos já constantes dos autos e/ou reavaliar elementos probatórios anteriormente analisados pela fiscalização e pela instância de julgamento a quo.

Contudo, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972, a diligência constitui medida excepcional, cabível apenas quando necessária à elucidação de fato relevante e ainda não suficientemente esclarecido nos autos. No presente caso, verifica-se que os elementos apresentados pela contribuinte foram devidamente analisados e considerados na formação do juízo fiscal e da decisão de primeira instância, não se vislumbrando a existência de obscuridade ou omissão que justifique a realização da medida pretendida.

Ademais, o pedido não se mostra apto a alterar o entendimento já consolidado quanto à matéria de direito aplicada, especialmente no que se refere à necessidade de retificação das declarações fiscais para o aproveitamento de créditos extemporâneos e à ausência de previsão legal para o creditamento dos fretes sobre produtos prontos.

Diante disso, indefiro o pedido de diligência, por ausência de justificativa idônea e por reputá-lo desnecessário à completa instrução do feito.

2.4. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por acolher parcialmente o recurso voluntário, para reconhecer o direito ao creditamento das despesas com fretes vinculados à aquisição de matéria-prima utilizada no processo produtivo, nos termos da Súmula CARF nº 188, e manter a glosa quanto aos demais fretes, por ausência de previsão legal para o creditamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi