



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.720008/2016-51
ACÓRDÃO	9303-016.883 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	26 DE AGOSTO DE 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CARGILL NOVOS HORIZONTES LTDA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando, do confronto da decisão recorrida com os paradigmas indicados, não restar configurada divergência interpretativa: para a caracterização de controvérsia jurisprudencial, é necessário que haja similitude fático-normativa entre as situações analisadas pelos paradigmas e aresto recorrido.

RECURSO ESPECIAL. CONTRÁRIO A SÚMULA CARF Nº 188. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando se opor a entendimento consubstanciado em Súmula enunciada pelo CARF.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes no transporte de insumos e matérias-primas, dentro dos estabelecimentos do contribuinte, são consideradas insumos do processo produtivo, nos termos do inc. II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

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 cumulativos.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional, apenas no tocante às seguintes matérias: créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre (i) despesas com fretes na aquisição de insumos onerados pelas contribuições, (ii) créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com fretes no transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da própria empresa, e (iii) necessidade de retificação de DACON para o aproveitamento de créditos extemporâneos, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, por maioria de votos, para reverter a decisão recorrida no que concerne às seguintes matérias: (i) créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com fretes no transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da própria empresa, e (ii) necessidade de retificação de DACON para o aproveitamento de créditos extemporâneos, vencidas as Conselheiras Tatiana Josefovicz Belísario e Cynthia Elena Campos, que votaram pelo provimento parcial, apenas no que se refere a créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com fretes no transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da própria empresa.

Assinado Digitalmente

Vinicius Guimaraes – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovitz Belisario, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Cynthia Elena de Campos (substituta integral), Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente A conselheira Semiramis de Oliveira Duro, substituída pela conselheira Cynthia Elena de Campos.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3401-011.038, de 24 de outubro de 2022.

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional suscita divergência com relação a diversas matérias.

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento parcial ao recurso especial, permitindo-se a rediscussão das seguintes matérias:

- a. Créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre custos incorridos antes do início do processo produtivo. Paradigmas indicados: 9303-006.344, 9303-002.659;
- b. Créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com armazenagem, transbordo, carga e descarga de soja. Paradigma indicado: 9303-009.719;
- c. Créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com fretes na aquisição de insumos. Paradigmas indicados: 3401-01.692, 9303-008.215;
- d. Créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com fretes na aquisição de insumos desonerados. Paradigmas indicados: 9303-005.154, 3301-002.298;
- e. Créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da própria empresa. Paradigmas indicados: 3302-005.812, 3402-002.361;
- f. Aproveitamento de créditos extemporâneos: necessidade de retificação de DACON. Paradigma indicado: 3301-001.999.

Contra o despacho de admissibilidade, a Fazenda Nacional interpôs Agravo, o qual foi rejeitado pela Presidência da CSRF.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, sustentando, apenas no mérito, que deve ser negado provimento ao recurso interposto.

VOTO

Conselheiro Vinícius Guimarães – Relator

Do Conhecimento

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo, mas deve ser conhecido apenas com relação às seguintes matérias, pelos fundamentos expressos no despacho de admissibilidade:

- c. Créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com fretes na aquisição de insumos;
- e. Créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da própria empresa;
- f. Aproveitamento de créditos extemporâneos: necessidade de retificação de DACON.

No tocante às demais matérias, o recurso não deve ser conhecido, pelas razões expostas a seguir.

Créditos sobre custos incorridos antes do início do processo produtivo

No tocante à primeira matéria – custos incorridos antes do processo produtivo, entendo que o recurso especial da Fazenda Nacional é genérico, deixando de apontar quais as rubricas ou gastos acolhidos pela decisão recorrida que seriam rechaçados pela tese firmada nos paradigmas, qual seja, a de impossibilidade de creditamento de “insumos de insumos”: falta ao recurso especial a demonstração de tensão interpretativa específica quanto a gastos discutidos no caso concreto.

Em outras palavras, a Fazenda Nacional não demonstra, de forma analítica, a similitude fática entre os gastos contrastados e, ainda, como os paradigmas indicados julgariam, à luz da tese que adotam, dispêndios específicos tratados no acórdão recorrido: a argumentação sustentada no recurso especial é genérica, não entrando na especificidade que a matéria de insumos requer, sobretudo para a demonstração de controvérsia interpretativa concreta.

Assim, no que tange à primeira matéria, voto pelo não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Créditos sobre despesas com armazenagem, transbordo, carga e descarga de soja

Quanto à segunda matéria, entendo que o recurso fazendário não deve ser conhecido, pois os acórdãos contrastados não tratam do mesmo contexto fático-normativo.

Enquanto a decisão recorrida trata dos gastos com armazenagem, transbordo, carga e descarga de soja sob o prisma do art. 3º, inciso II das leis básicas de regências das contribuições sociais não cumulativas, o paradigma indicado versa sobre despesas relativas à logística de armazenagem e carga nas operações de exportação, analisando-as sob o ângulo do art. 3º, inciso IX daquelas leis.

Observe-se que, no caso do acórdão recorrido, o colegiado aprecia casos de armazenagem para além das situações de operações de venda, concluindo que, no caso, **houve demonstração de sua essencialidade e relevância ao processo produtivo**:

(...)

2.4.3. Sim, há regra específica sobre a concessão de crédito para os valores gastos com a ARMAZENAGEM de venda. Não, não existe uma regra que proíba a concessão de crédito à armazenagem (independentemente de sua vinculação ao insumo) **desde que, e somente se, esta se mostrar essencial ou relevante ao processo produtivo e, no caso há demonstração**.

2.4.4. Veja a soja (como os demais produtos rurais de uma forma geral) é um produto sazonal, com época própria para a colheita. Desta forma, após a colheita e enquanto aguarda destinação industrial, a soja colhida (sob pena de perda) deve ser armazenada (também sob pena de perda), tornando o serviço de armazenagem da soja essencial ao

processo produtivo, bem como, o serviço de CARGA E DESCARGA E MOVIMENTAÇÃO da soja nos armazéns.

Como se vê, a decisão recorrida considera que há provas de que os serviços ora analisados são essenciais e relevantes ao processo produtivo da recorrente.

Diante da dissimilitude entre as decisões contrastadas, voto pelo não conhecimento do recurso especial no tocante à presente matéria.

Créditos sobre despesas com frete na aquisição de insumos desonerados

Com relação à possibilidade de creditamento de despesas com fretes no transporte de insumos não onerados, a questão está absolutamente resolvida na esfera administrativa, tendo a Súmula CARF nº 188 afirmado tal possibilidade:

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

Como se vê, é permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com fretes no transporte de insumos não onerados, **desde que referidos serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos, tenham sido efetivamente tributados pelo PIS/COFINS.**

Tendo em vista que o recurso especial da Fazenda se opõe, no que toca à presente matéria, à referida súmula, voto pelo não conhecimento da presente matéria.

Do Mérito

O litígio se restringe, como visto, às seguintes matérias:

- c. Créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com fretes na aquisição de insumos.
- e. Créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da própria empresa.
- f. Aproveitamento de créditos extemporâneos: necessidade de retificação de DACON.

Tendo em vista que o conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, nos termos daquilo que foi decidido no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, passarei, a seguir, à análise de cada matéria.

Créditos com relação a despesas com fretes na aquisição de insumos onerados

Ao discorrer sobre a possibilidade de créditos do PIS/COFINS não cumulativos sobre as despesas com fretes na aquisição de insumos – sejam eles onerados ou não - o voto condutor do acórdão recorrido assinala:

(...)

2.4. A fiscalização glosa os créditos de armazenagem (nela inclusa, taxa de armazenagem e expedição de grãos), movimentação de soja a granel, e carga e descarga (recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, de soja, movimentação, carregamento rodoviário e conservação) e **em parte de fretes – que será tratado em tópico apartado** por se tratar de SERVIÇOS VINCULADOS A INSUMOS NÃO TRIBUTADOS.

2.4.1. O tema não é novo nesta Turma. Para parte da Turma (assim como para a fiscalização) a única hipótese de concessão de crédito de armazenagem e frete é a descrita no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Todavia, em algumas ocasiões o valor do frete e da armazenagem (e demais serviços de movimentação de carga) encontram-se atrelados ao valor do insumo. Em assim sendo, quando é possível a concessão de crédito para o insumo, o é, por via reflexa, aos serviços acessórios; a contrário sensu se não é possível a concessão de crédito para o insumo, não o é para os acessórios.

2.4.2. No entanto, como constata o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco no Acórdão 3401005.234 “há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente). Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado.”

(...)

2.5. A fiscalização agrupa os FRETES segundo os motivos de glosa, em parte, pelo já acima descrito (vinculação do frete com insumos não tributados) e, em outra parte, pelos motivos descritos nos itens 1.5.3.5 a 1.5.3.7.

1.5.3.5. Fretes em que não houve apresentação de NF ou chave do conhecimento de transporte eletrônico, em que não restou claro o vínculo de pertença ou pertinência das mercadorias transportadas com o processo produtivo da Recorrente (inclusive os fretes de transferência de mercadorias para estabelecimento com atividade não industrial), e de transporte de ativo;

1.5.3.6. “frete na devolução de compra - não dá direito a crédito; pelo contrário: se a empresa se creditou anteriormente do frete de aquisição do produto, deveria estornar tal crédito por ocasião da devolução do mesmo”

1.5.3.7. Fretes de revenda de derivados de soja por quanto:

1.5.3.7.1. A quantidade de soja transferida para a Recorrente é menor que a quantidade de soja por si revendida;

1.5.3.7.2. As filiais de Recorrente vendem derivados de soja;

1.5.3.7.3. Não há provas de que as revendas de derivados de soja sejam provenientes de anterior transferência de filiais;

2.5.1. A seu turno, a Recorrente contesta a glosa de acordo com o tipo de frete em:

(a) frete de transferência, entre estabelecimentos da própria empresa, de produto acabado

(b) frete de transferência entre unidades industriais da empresa, quando não há comprovação de que a mercadoria transportada é insumo do estabelecimento destinatário

(c) frete de transferência para estabelecimento com atividade não industrial (no caso, armazém ou escritório)

(d) frete de transferência, ou seja, entre estabelecimentos da própria empresa, de insumo ou produto intermediário para unidade industrial da própria empresa;

(e) frete na aquisição de insumo

(f) frete de insumo do insumo

2.5.2. Começando pelo mais fácil, a fiscalização reverteu as glosas de frete de aquisição insumo, de insumo de insumo e de frete de insumo no curso do processo produtivo, desde que, em todos os casos tributados e, neste voto, já se discorreu sobre a possibilidade de creditamento de serviços acessórios de insumos não tributados, ou seja, é possível a concessão autônoma (independentemente do insumo transportado) de crédito ao frete de aquisição e no curso do processo produtivo, desde que essencial ou relevante ao processo produtivo.

2.5.2.1. Ora, a eliminação do transporte da matéria prima até a indústria e no curso do processo industrial, culminaria mais do que a perda de qualidade do processo produtivo (o que seria suficiente à concessão do crédito por relevante) mas também com a eliminação do mesmo. Desta forma, uma vez demonstrado documentalmente que a Recorrente arcou com os fretes de aquisição (Venda EXW) bem como de transferência no curso do processo produtivo e que sobre este serviço incidiu integralmente a contribuição em voga, de rigor a concessão do crédito.

2.5.3. Pelo mesmo motivo descrito acima glosam-se os créditos em que não restou demonstrado o vínculo do frete com o processo produtivo, a saber, frete de transferência, entre estabelecimentos da própria empresa, de produto acabado, frete de transferência entre unidades industriais da empresa, quando não há comprovação de que a mercadoria transportada é insumo do estabelecimento destinatário e frete de transferência para estabelecimento com atividade não industrial (no caso, armazém ou escritório).

2.5.3.1. Os fretes de transferências entre as unidades industriais da Recorrente são passíveis de creditamento pelo mesmo motivo do frete de aquisição – sem ele, o processo produtivo encerra-se antecipadamente. De outro lado, este Relator (sem bem que em posição minoritária) entende não ser possível a concessão de créditos no frete de transferência de produto acabado, salvo de demonstrada relevância deste frete, o que não é o caso. Já os fretes de mercadoria que não é insumo e com destinatário filial com atividade não industrial, não são essenciais ou relevantes ao processo produtivo – se fosse, o frete seria de insumos, se fosse o frete seria para filial com atividade industrial.

2.5.4. Ainda na questão probatória, além dos fundamentos já enfrentados a fiscalização glosou os créditos de fretes por não apresentação (ou apresentação incompleta) de Nota Fiscal e Conhecimento de Transporte Eletrônico, bem como de fretes de revenda de soja. Todavia, a Recorrente não apresentou impugnação específica sobre o tema, o que leva à manutenção da glosa.

2.5.5. Ao final, cumpre destacar que frete e transporte não são expressões sinônimas. Frete é o valor que se paga para que uma mercadoria saia de um lugar e chegue a outro, o transporte é o deslocamento. É por este motivo que o *caput* do artigo 5º da Lei 10.893/04 dispõe que a base de cálculo do AFRMM é o frete “que é a remuneração do transporte” e o § 1º da mesma norma em complemento dispõe que compõe o frete não apenas o transporte mas “todas as despesas portuárias com a manipulação de carga (...) e outras despesas de qualquer natureza a ele pertinentes”.

2.5.5.1. Em verdade, nem precisaríamos de Lei para saber a diferença entre frete e transporte. Imaginemo-nos adquirindo uma mercadoria online em um país estrangeiro. Ao clicarmos no botão de compra deparamo-nos com a informação de *Frete Grátis*. Após

de sete dias a sete meses de espera, o funcionário da transportadora bate em sua porta dizendo, “cá está a sua mercadoria, mas para eu te entregar você precisa pagar as despesas portuárias e a capatazia”. Sua resposta ao entregador será:...

Dos excertos transcritos, depreende-se que a decisão recorrida reconhece a possibilidade de creditamento das despesas com fretes de aquisição de insumos, de “insumos de insumos” e no transporte de insumos no curso do processo produtivo - sejam relacionados a insumos onerados ou não pelo PIS/COFINS – desde que os fretes sejam devidamente comprovados e sofram a incidência das contribuições sociais não cumulativas.

Tal entendimento se harmoniza com o entendimento deste Colegiado.

Com relação aos fretes de insumos onerados, dentro dos estabelecimentos produtivos do contribuinte, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº. 9303-012.685, julgado em 8/12/2021, Rel. Jorge Olmiro Lock Freire, e o Acórdão nº. 9303-012.996, julgado em 17/03/2022, Rel. Vanessa Marini Cecconello, os quais reconhecem, por unanimidade, que o frete de produtos em elaboração ou de insumos, dentro dos estabelecimentos da empresa, subsome-se ao conceito de insumos no âmbito das contribuições sociais não cumulativas.

No mesmo sentido, veja-se o Acórdão nº 9303-014.427, de minha relatoria, julgado, por unanimidade de votos, em 19/10/2023, cuja ementa segue transcrita:

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

O frete atinente ao transporte de insumos e produtos em elaboração dentro dos estabelecimentos do contribuinte são considerados insumos do processo produtivo, nos termos do inc. II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Cite-se, ainda, na mesma linha, o Acórdão nº 9303-016.313, julgado em 10/12/2024, por unanimidade de votos quanto à presente matéria.

É de se negar, portanto, provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional nesta matéria.

Créditos de despesas com fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos da própria empresa

No que tange à matéria em análise, o **voto vencedor** do acórdão recorrido entendeu pela possibilidade de créditos sobre as despesas com fretes de produtos acabados.

É de se assinalar que 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.

Veja-se que o pleito da recorrente, buscando afastar o creditamento sobre as despesas com fretes de produtos acabados, é harmônico com a súmula acima transcrita, de maneira que o recurso especial fazendário deve ser provido quanto à presente matéria.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial nesta matéria.

Aproveitamento de créditos extemporâneos: necessidade de retificação de DACON

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/DCTF, conforme excertos, extraídos de seu voto condutor, a seguir transcritos:

2.7. A fiscalização afasta da base de cálculo do crédito pleiteado pela Recorrente os CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE INSUMOS apurados em períodos anteriores àquele descrito em DACON. Isto porque, em seu entender, “o §1º do art. 3º das leis das contribuições determina que os créditos, no regime da não-cumulatividade, devem ser apurados mediante aplicação da alíquota sobre o valor dos bens e serviços adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo e a utilização de créditos aos respectivos períodos de apuração, para que tanto a existência quanto a natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração”, logo, “para efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores, seja porque indevido, seja porque não descontado, deve-se retificar o Dacon e a DCTF do período assinalado pela incorreção”.(...)

2.7.3.2. Não se nega o conteúdo de direito material de algumas normas do artigo 74 da Lei 9.430/96 (a exemplo, §§ 3º e 12). No entanto, ainda que ante proibição expressa da LEI (e não da legislação) prevaleceria o direito ao creditamento por especialidade (uma vez que os parágrafos 3º e 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 foram criados uma e justamente pela Lei 10.833/03).

2.7.4. Anote-se, ainda, que a Recorrente está pleiteando crédito escritural extemporâneo e não compensação/restituição de crédito registrado em períodos anteriores, isto é, ela não registrou o crédito em sua escrita fiscal no período correto de apuração, porém, ao observá-lo apurou-o para compensar créditos das contribuições em sua escrita, o que é plenamente possível, desde que o crédito não tenha sido fulminado pela decadência e sem incidência de correções, como determina o artigo 13 da Lei 10.833/03: (...).

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, de minha relatoria.

Assinale-se, ainda, o Acórdão nº. 9303-014.684, de 22/02/2024, no qual restou decidido, por voto de qualidade, 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 Rosenburg 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 e decisão, verbis:

"(...) 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. 20 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 sé-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 subseqüentes.

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 relembrar 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 DACON e não da DCTF.

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

Diante do exposto, voto pelo provimento no tocante à presente matéria.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional, apenas no tocante às seguintes matérias: créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre (i) despesas com fretes no transporte de insumos onerados, (ii) créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com fretes no transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da própria empresa e (iii) necessidade de retificação de DACON para o aproveitamento de créditos extemporâneos. No mérito, voto pelo provimento parcial ao recurso fazendário, devendo ser revertida a decisão recorrida no que concerne às seguintes matérias: (i) créditos de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas com fretes no transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da própria empresa e (ii) necessidade de retificação de DACON para o aproveitamento de créditos extemporâneos.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães