



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 13136.720209/2023-02

ACÓRDÃO 3101-004.082 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 21 de agosto de 2025

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE ALVOAR LACTEOS S/A

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/10/2020 a 31/12/2021

OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. NULIDADE.

Diz-se que há *error in procedendo* quando o julgador desrespeita norma de procedimento provocando gravame à parte, vício esse, portanto de natureza formal. Esta norma de procedimento é aquela determinada pelo ordenamento jurídico como um todo. Não é preciso que o julgador viole texto expresso de lei para caracterizar-se o erro no procedimento, basta que descumpra a regra jurídica aplicável ao caso concreto. Em síntese, o *error in procedendo* é marcado pela existência de vício na estrutura, na construção do ato jurídico consubstanciado na decisão jurisdicional, o que justifica a cassação, ou seja, a invalidação do *decisum*.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para anular a decisão de primeira instância para que outra seja proferida, tendo como objeto de análise o conjunto probatório produzido pela Fiscalização nestes autos e que sustentaram a feitura do auto de infração.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Luiz Carlos de Barros Pereira, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ramon Silva Cunha

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-041.120, de 17 de novembro de 2023, da 31ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, julgou procedente em parte o lançamento tributário lavrado em face da Alvoar Lácteos S/A, sociedade, cuja atividade principal é a industrialização e o comércio de produtos alimentícios.

O objeto social e as atividades desenvolvidas pela recorrente encontram-se discriminados no seu estatuto social:

CAPÍTULO II

OBJETO SOCIAL

Art. 4º. A Companhia tem por objeto social a indústria, o comércio, a importação, a exportação e a representação, por conta própria ou através de terceiros, de produtos alimentares, suas matérias primas, componentes e produtos, direta ou indiretamente, correlatos; a Companhia poderá ainda dedicar-se às atividades de transporte rodoviário intermunicipal, interestadual e/ou internacional de cargas, próprias e/ou de terceiros, exceto de produtos perigosos, mudanças e valores; bem como exercer atividades de reflorestamento, criação de gado e agropecuária, industrialização e comercialização de produtos agropecuários e veterinários, podendo ainda participar do capital social de outras sociedades e realizar comercialização de energia elétrica, compreendendo a compra e venda, a importação de energia elétrica para outros comercializadores, distribuidores ou consumidores, bem como a atuação do mercado.

O lançamento compreendeu fatos geradores dos períodos de apuração janeiro a dezembro de 2010. O crédito tributário lançado é no montante de R\$ 33.567.447,74 (trinta e três milhões quinhentos e sessenta e sete mil quatrocentos e quarenta e sete reais e setenta e quatro centavos).

Ementa do Acórdão Recorrido:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2020 a 31/12/2021

FRETE. CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA BÁSICA. POSSIBILIDADE.

Não há vedação à apuração da alíquota básica de Cofins no percentual de 7,6% para créditos de frete no transporte de leite in natura, pois não há restrição a sua utilização na Lei nº 10.925/2004 e a natureza jurídica do frete não se vincula à natureza jurídica do produto transportado, dada a nova interpretação dada pela IN RFB nº 2.121/2022, cujos efeitos retroativos, por mais benéficos aos contribuintes, nos termos do art. 146 do CTN, atingem os fatos geradores anteriores a sua edição e os processos administrativos não transitados em julgado.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Fretes relativos a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa de produto acabado representam despesas operacionais da empresa, não podendo ser classificados como insumos. Igualmente, transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos ou para estabelecimentos varejistas não constitui etapa de seu processo produtivo, razão pela qual o respectivo frete também não enseja crédito de Cofins não cumulativos.

FRETE. MERCADORIA TRANSPORTADA. CUSTO DE AQUISIÇÃO. AUTONOMIA DE NATUREZA JURÍDICA.

O frete, cuja natureza jurídica independe da natureza jurídica do bem transportado e adquirido, possui conceito autônomo em relação às mercadorias transportadas. Logo, tanto o seu enquadramento como insumo como as suas alíquotas independem da integração ao custo de aquisição do produto transportado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DISPÊNDIOS. DESPESAS ADMINISTRATIVAS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos.

É expressamente vedado o desconto de despesas administrativas da base de cálculo dos créditos das contribuições do Pis/Pasep e da Cofins por não caracterizarem insumos, essenciais e relevantes, ao processo produtivo e à prestação de serviço e não se enquadrarem no conceito de custos e dispêndios da comercialização.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

CRÉDITOS. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS.

Os gastos com bens e serviços utilizados em edificações e benfeitorias em imóveis, quando apuráveis, devem se referir apenas aos respectivos encargos de depreciação, incorridos no mês.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2020 a 31/12/2021

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

No âmbito dos créditos da não cumulatividade, apenas os créditos líquidos e certos das contribuições é que servem para deduzir o valor do tributo a ser pago e podem ainda, nos casos previstos em lei, ser objeto de pedido de ressarcimento ou ser utilizados em compensação, conforme artigos 170 e 170-A do Código Tributário Nacional. É ônus da recorrente a comprovação minudente da existência do seu direito, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza.

INEXISTÊNCIA DE EXIGÊNCIA. FALTA DE PRETENSÃO RESISTIDA. MATÉRIA NÃO LITIGIOSA.

Considera-se matéria não litigiosa aquela contestada pela contribuinte, porém desprovida de exigência fiscal. A inexistência de exigência sobre a matéria contestada torna o recurso carente, por falta de objeto, eis que incabível contestação sobre pretensão não resistida. A inexistência de glosas mencionadas na manifestação de inconformidade torna a matéria não litigiosa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2020 a 31/12/2021

LEGISLAÇÃO CORRELATA. CONEXÃO.

A correlação entre as normas que regem as contribuições, autoriza a aplicação das mesmas conclusões referentes ao lançamento da Cofins para a Contribuição para o PIS/Pasep.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A recorrente, em seu recurso voluntário, apresentou os seguintes capítulos recursais:

- a) Conversão do julgamento em diligência;
- b) Nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa;
- c) Nulidade do Acórdão;
- d) Duplicidade de autuação;
- e) Transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa;
- f) Créditos sobre os custos com serviços de limpeza de empresas do segmento alimentício;
- g) Créditos sobre os custos com comissão sobre vendas de representantes, promotores de vendas, demonstradores e repositores;
- h) Créditos sobre os custos com combustíveis e lubrificantes;
- i) Créditos sobre os custos com serviços de instalação e manutenção predial;
- j) Créditos sobre os custos com serviços de monitoramento e rastreamento de carga; e
- k) Créditos sobre os custos com serviços de controle e monitoramento ambiental.

Termina petição requerendo:

b) preliminarmente:

b.1. seja declarada a nulidade da autuação em lume para se cancelar o crédito tributário nela consubstanciada, ante o flagrante cerceamento do direito de defesa da Recorrente e ensejar, inclusive, a impossibilidade de julgamento por essa Corte, posto não ser possível, sequer, saber sobre o que, exatamente, versa a presente autuação, conforme demonstrado no **Item III.1**;

b.2. se ultrapassada a preliminar acima, seja **cassado** o acórdão, na parte em que é objeto deste recurso, em razão da sua nulidade por cerceamento do direito de defesa da Recorrente, em flagrante **erro in procedendo**, ante a sua fundamentação baseada na análise das planilhas de fls. 2863, planilhas anexadas pela Recorrente em sua peça de defesa e que **COMPÕEM OUTRO PROCEDIMENTO FISCAL** (PTA nº 13031.165.208/2022-71/Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.04.00-2022-00040-4) conforme demonstrado no **Item III.2**;

c) prejudicialmente à análise do mérito:

c.1. se ultrapassadas as preliminares acima, sejam os autos convertidos em diligência para que a unidade julgadora de origem proceda ao recálculo da glosa revertida no acórdão recorrido, observando-se a mesma metodologia de cálculo que resultou na autuação em lume, ou seja, procedendo-se ao recálculos de todos os créditos e débitos das contribuições para o PIS e COFINS ao longo de todo o período de fez./2018 a dez./2021, em confronto com o trabalho já realizado pela Recorrente em anexo, conforme demonstrado no **Item IV.1**;

c.2. seja o julgamento convertido em **diligência** para se verificar a **duplicidade e cancelamento** dos valores já objeto de glosa e autuação, conforme demonstrado no **Item II.1**, em razão dos MDPF nºs 06.0.01.00-2020-00045-0; 06.1.04.00-2021-00154-7; 06.1.04.00-2022-00133-8 (PTAs nºs 10665.900.257/2020-55; 10665.900.259/2020-44; 13031.570.585/2021-48; 13031.165.208/2022-71; 13031.398.393/2022-89), conforme demonstrado no **Item IV.2**;

d) no **mérito**, subsistindo valores glosados após a diligência anteriormente solicitada, seja julgado totalmente improcedente o lançamento combatido, reconhecendo-se integralmente o direito da Recorrente aos créditos das contribuições para o PIS e COFINS sobre todas as despesas objeto da autuação em lume, por espelhar o melhor direito a ser aplicado, conforme exaustivamente comprovado, individualmente, para cada rubrica, nos termos dos Itens acima.

O processo foi sorteado a este relator, nos termos regimentais.

É o breve relatório.

VOTO

Conselheira Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

Admissibilidade

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar

Preliminares.

Nulidade do auto de infração por “cerceamento de defesa”

Alega a recorrente:

...toda a fiscalização está baseada, **exclusivamente, nas planilhas em Excel que compõem os blocos A170 e C170** da EFD-Contribuições não tendo sido juntado aos autos ou analisado, pela fiscalização, ainda que por amostragem, qualquer nota fiscal de origem dos créditos.

Além disso, verifica-se que, mesmo não tendo procedido à análise dos diversos documentos fiscais que compõem cada uma das diversas rubricas objeto de

fiscalização, glosa e autuação, a fiscalização procedeu à glosa **parcial** dessas rubricas. Ou seja: tornou-se **impossível identificar**, em cada rubrica objeto de glosa, quais as notas fiscais estariam compondo o somatório dos valores autuados.

Em outras palavras, acaso a fiscalização tivesse autuado a integralidade de determinada rubrica, seria possível concluir – por lógica - que todos as notas fiscais de origem daquele crédito, que compõem os blocos A170 e C170 da EFD-Contribuições, foram glosadas.

Ocorre que, da forma como se deu a autuação, ao glosar parcialmente os valores sob cada rubrica autuada, mostra-se impossível identificar o que teria sido objeto da presente autuação, tornando igualmente impossível a defesa da Recorrente.

Discordo da Recorrente. Tanto na Impugnação como no Recurso Voluntário, o Sujeito Passivo apresentou um quadro, onde resume os tipos de serviços que foram glosados, como foram classificados pela Fiscalização, o valor base da glosa e a natureza do insumo.

Data de lançamento (amostragem)	Número NF (amostragem)	CFOP	Razão Social	Classificação considerada pela fiscalização	Base da Glosa (fiscalização)	Natureza do Insumo comprovada documentalmente
20/03/2018	000000099	1933	SINDICATO TRAB.MOV.MERC.G.E.L.	SERVICO FORNECIMENTO MAO DE OBRA	54.922.500,40	movimentação interna, carga e descarga, logística e limpeza
13/09/2018	000000263	1933	B LOG ARMAZENAGEM E LOGISTICA	SERVICO COM. SOBRE VENDAS REPRESENTANTES	49.761.728,34	Comissões
26/03/2018	027458078	2933	TICKET SOLUCOES HDFGT S/A	REEMBOLSO DE COMPRAS CARTAO COMBUSTIVEL	8.165.926,76	Combustíveis
29/06/2020	000000191	1933	NORTEARH SERV. LOC. MAO-DE-OBRA	SERVICO LOCACAO MAO DE OBRA	5.633.077,68	Promotor / Demonstrador
13/08/2019	000000003	1933	TRANSLEITE LAGOPRATENSE LTDA	SERV.TRANSPORTE DE NATUREZA MUNICIPAL	4.558.623,41	Transporte / Frete
30/01/2019	000000321	1933	CALDAP MONTAGENS INDUSTRIAIS L	SERV.EXEC.POR ADMINISTRACAO EMPREITADA	2.067.103,16	Manutenção / Conservação
12/06/2018	000091	2933	LONGA INDUSTRIAL LTDA	SERV.LOCACAO/SOBLOCACAO/ARRENDAMENTO	1.523.343,55	Infraestrutura fabril
23/12/2020	000002516	2933	GOLDEN SAT LOCACAO COM RASTREA	SERV.VIGILANCIA/SEGURANCA/MONITORAMENTO	1.439.774,33	Monitoramento Cargas
15/03/2018	000002614	1933	ECOAR MONITORAMENTO AMBIENTAL	SERV.ASSessor/CONSULT.QUALQUER NATUREZA	1.415.369,49	Monitoramento Ambiental

Nas duas peças recursais, foram apresentados vários argumentos para a exclusão de cada glosa. Portanto, resta evidente que a recorrente teve conhecimento de quais glosas deram ensejo ao auto de infração e por qual motivo cada serviço não pode ter seu custo acrescentado na base de cálculo do crédito das contribuições.

Com essas breves considerações, afasto a preliminar de nulidade do auto de infração, por não vislumbrar cerceamento do direito de defesa do Sujeito Passivo.

Nulidade do Acórdão da DRJ.

A recorrente afirma que a decisão recorrida deve ser declarada nula, porque toda análise do grupo que compôs a autuação “Naturezas diversas e genéricas, estas despesas gerais” teve como base “planilha Excel relativa à glosa ocorrida em processo administrativo diverso, que não foi objeto desta autuação”. Assevera que toda a fundamentação mantida pela DRJ está assentada na análise das Planilhas de fls. 2.863, planilhas anexadas pela recorrente em sua peça de defesa e que compõem o processo administrativo nº 13031.165208/2022-71.

Continua a recorrente:

Fls.3088:

Este é exatamente o caso das despesas gerais e diversas glosadas, as quais podem ser encontradas nas planilhas de fls. 2863 que tratam da glosa de itens que não se enquadram no conceito de insumos. Ressalte-se, a decisão exarada pelo STJ se deu em referência a uma indústria alimentícia, ou seja, do mesmo segmento e natureza da contribuinte destes autos.

Fls. 3089 (essa autuação se quer versa sobre frete entre estabelecimentos):

4.2 TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

A fiscalização apontou que as despesas de frete decorrentes do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (matriz e filiais), calculados às alíquotas de 1,65% e 7,6%, são indevidas, pois não há previsão legal para a apuração dos aludidos créditos incidentes sobre despesas de frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Não houve glosa de matérias primas e produtos em elaboração, conforme alegado na impugnação. As planilhas de glosa, arquivo anexo aos autos nas fls. 2863, são claras ao dispor em seu título que a glosa se refere ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, o que não é admitido pela legislação de regência.

Fls.3092/3093:

4.5 COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

A recorrente contesta a glosa havida com despesas de “REEMBOLSO DE COMPRAS CARTAO COMBUSTIVEL”. Contudo, não foi possível identificar nos autos que as glosas de combustíveis

mento de 69 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP23.1123.17006.HQBW. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

06RF DEVAT

Fl. 3093

PROCESSO 13136.720209/2023-02

ACÓRDÃO 108-041.120 – 31ª TURMA/DRJ08

e lubrificantes houvessem de fato sido efetivadas, pois não constam dos motivos de glosas especificados nas planilhas de fls. 2863 (coluna AR das planilhas de glosa de insumos) sob a rubrica “REEMBOLSO DE COMPRAS CARTAO COMBUSTIVEL” e a recorrente, tampouco, apresentou a documentação necessária a esta comprovação.

Fls. 3100:

É notório que os serviços de assessoria e consultoria não são testes de qualidade, tampouco tratamento de efluentes. Nas planilhas acostadas nos autos às fls. 2863 nas quais constam os motivos das glosas, não foi possível encontrar nenhuma glosa relacionada com a prestação de serviços de tratamento de efluentes. Da mesma forma, a despesa contestada na nota fiscal nº 2614, fls. 2809, refere-se ao ano de 2018 (data de emissão da nota fiscal 12/03/2018), cujo período não

Documento de 69 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP23.1123.17006.HQBW. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Ora, as planilhas de fls. 2863 não compreendem objeto de glosa na presente autuação. Repisa-se: simplesmente a planilha de fls. 2863 não compõe o TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 23/42.

Resta configurado, à toda evidência, a nulidade prevista no art. 59, inc.II do Decreto Lei nº 70.235/752, por cerceamento do direito de defesa, a justificar a cassação do acórdão recorrido para que outro seja proferido em seu lugar, analisando-se adequadamente o objeto da presente autuação.

Assiste razão à recorrente. A instância *a quo* utilizou documentos que não serviram de base para o auto de infração para fundamentar sua decisão. Diante do erro apontado na decisão de primeira instância, cabe analisarmos que tipo de erro foi cometido e qual será consequência.

Não tenho dúvida que proferir decisão com base em documentação que não foi produzida na fase inquisitória e que não serviu de base para a autuação é caso de *error in procedendo*, senão vejamos:

Parto pela autorizada lição do Professor JOSÉ AFONSO DA SILVA, *verbis*:

A distinção fundamental está em que o juiz erra in procedendo, quando viola uma norma de direito processual, destinada a indicar-lhe o modo de regular a sua conduta e a das partes durante o processo.

Ensina o Professor AMÂNCIO FERREIRA:

A decisão é errada por padecer de error in procedendo, quando se infringe qualquer norma processual disciplinadora dos diversos atos processuais que integram o procedimento.

Plácido e Silva define:

...error in procedendo com sendo erro no processar, ou erro de processo, que consiste na aplicação de regra de direito processual diferente da que deveria incidir, ou na não-aplicação da regra incidente, por dolo processual, malícia, ignorância, desídia, ou interpretação errônea.

Segundo pacificada doutrina, o *error in procedendo* consiste no defeito de forma que contamina a decisão enquanto ato jurídico, tornando-a inválida. O *error in procedendo* é marcado pela existência de vício na estrutura, na construção do ato jurídico consubstanciado na decisão jurisdicional, o que justifica a cassação, ou seja, a invalidação do *decisum*.

Para Alexandre Freitas Câmara

o error in procedendo está sempre ligado ao descumprimento de uma norma de natureza processual, e consiste em vício formal da decisão, que acarreta sua nulidade. Nesta hipótese, o objeto do recurso não será a reforma da decisão recorrida, mas sua invalidação.

Em síntese, o *error in procedendo* consiste em vício de forma, em defeito estrutural, de construção do pronunciamento jurisdicional que deve ser resolvido com a nulidade do *decisum* que o contém.

Regressando ao processo administrativo fiscal, quando o julgador profere decisão com base em provas que não deram supedâneo à conclusão da ação fiscal, fica configurado um *error in procedendo*, pois não foram observados o contraditório e a ampla defesa, pilares do devido processo legal.

Infelizmente não podemos cindir a decisão da Delegacia de Julgamento em capítulos, de forma a anular parte dela e analisar a outra parte. A jurisprudência pacífica do CARF nos induz a anular a decisão por inteiro.

Deste modo, voto em dar provimento parcial ao recurso no sentido de anular a decisão de primeira instância para que outra seja proferida, tendo como objeto de análise o conjunto probatório produzido pela Fiscalização nestes autos e que sustentaram a feitura do auto de infração.

É como voto.

Gilson Macedo Rosenberg Filho