



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.721015/2017-51
RESOLUÇÃO	3101-000.517 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SEARA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. (ANTIGA MACEDO AGROINDUSTRIAL LTDA.)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Em defesa da economia processual, adoto o relatório do Acórdão Recorrido para retratar os fatos desencadeados no litígio, a seguir reproduzido:

1. Seara Comércio de Alimentos Ltda, pessoa jurídica acima identificada, transmitiu Pedido de Ressarcimento nº 32863.17617.120517.1.5.19-8804 , no

valor de R\$ 7.547.688,24, decorrente de créditos de COFINS, apurados no 1º trimestre de 2016.

2. A DERAT-SP proferiu Despacho Decisório, de fls. 188/202 no qual indeferiu o Pedido, sem análise do mérito, pois o interessado possuía ação judicial que poderia impactar o valor a ser ressarcido.

3. O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade na qual suscitou, entre outros, a nulidade do Despacho Decisório, pois ausente a motivação das glosas, e incorreta a qualificação do interessado.

4. Em 31/05/2019, o juiz da 13^a Vara Cível Federal de São Paulo, nos autos do Mandado de Segurança nº 5006427-72.2019.4.03.6100, determinou que a DERAT-SP proferisse novo Despacho Decisório, agora, com a análise do mérito.

5. Em atenção ao que foi determinado pelo Poder Judiciário, a Unidade de Origem proferiu Despacho Decisório, de fls. 305/324, cientificado ao contribuinte em 14/08/2019 (fl. 326), na qual reconheceu parte do crédito pleiteado. Estes foram os fundamentos para o reconhecimento parcial dos créditos:

IV-1 Dos créditos já utilizados 19. Conforme constatado no item 4, foram apurados descontos da contribuição devida de créditos apurados em períodos de apuração de meses anteriores ao do trimestre sob análise, já utilizados por Pedido de Ressarcimento, os quais devem ser glosados (ver planilha Controle de Crédito descontado_deduzido 1T16 - item 1-Controle de Crédito Descontado fl.187 ñ pag).

(....)IV-3 Das glosas por falta de pagamento da contribuição 24. O art. 3º, § 2º, inc. II da Lei nº 10.833, de 2003, estabelece a vedação geral ao creditamento, nos casos de aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição:

(....)25. Tal vedação é cabível, também no caso da apuração de crédito de frete na aquisição de insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição, tendo em vista os arts.289 e 290, inc. I, todos do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR 1999), que considera que o custo da mercadoria ou matéria-prima, compreenderá os de transporte:

(....)26. Logo, no caso de compra de mercadoria para revenda ou matéria-prima para fabricação não sujeitas ao pagamento da contribuição, a vedação do art. 3º, § 2º, inc.II da Lei nº 10.833, de 2003, aplica-se de forma conjunta ao frete. Adicionalmente, no caso de frete por transferência entre estabelecimentos ou que não seja por compra ou venda, não existe previsão legal para tal creditamento.

IV-4 Das glosas por falta de suspensão do pagamento da contribuição na aquisição, nos casos de vedação ao aproveitamento de crédito presumido agropecuário pelo fornecedor pessoa jurídica.

27. O crédito presumido do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, possui vedação expressa ao fornecedor pessoa jurídica de aproveitamento do mesmo crédito, sendo necessária a suspensão do art. 54 da mesma lei para que não ocorra tal tipo de duplicidade de usufruto de crédito, ainda mais de cunho presumido:

(....) 28. Nas planilhas de glosa e apuração das bases de cálculo dos créditos dos créditos, foram citadas as fundamentações legais apresentadas nos itens 25 a 28, sendo que a glosa dos créditos presumidos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 e art.56 da Lei nº 12.350, de 2010, foram motivados pelo fato das receitas das vendas dos produtos processados serem idênticas, com divergências motivadas apenas por lançamentos subjetivos de devoluções. Para fins de certeza e liquidez, foram considerados os créditos por aquisição com desconto do ICMS destacado, para os débitos a exclusão do ICMS a recolher e para rateio proporcional dos tipos de crédito, os menores percentuais, para que não haja simples deslocamento de um tipo de crédito para outro. O saldo final de crédito deferido para ressarcimento consta na planilha Controle de Créditos descontados/deduzidos de fl.304 ñ pag, Linha 155, no valor de R\$ 2.722.450,11.

6. O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, de fls. 337/389, em 12/09/2019 (fl. 335), onde alega:

Equivocou-se ao apontar os respectivos períodos objetos de Ressarcimento na EFD Contribuições vinculada ao processo em debate. Porém, seu direito creditório existe, tendo em vista que a Autoridade Fiscal poderia ter intimado a Manifestante a retificar as informações acessórias apresentadas em respeito ao princípio da verdade material, de forma a corrigir a utilização dos referidos créditos.

Procedeu a retificação das EFD's Contribuições relativas aos Pedidos de Ressarcimento de PIS/COFINS, respeitando o prazo de 30 dias disposto na legislação, para a apresentação da competente Manifestação de Inconformidade, tendo em vista que possui acumulado outros créditos de PIS/COFINS não passíveis de ressarcimento, considerados não prescritos pela legislação tampouco não utilizados por ressarcimento, que são suficientes para abatimento do débito apurado no período, sem necessidade de utilização do crédito passível de ressarcimento apurado no trimestre.

Energia Elétrica, a Autoridade Fiscal glosou os créditos sob o pressuposto de que não gera direito ao crédito os valores pagos por demanda contratada, gerando crédito tão somente o gasto com energia elétrica consumida.

O demonstrativo apresentado pela Autoridade Fiscal não identifica a materialidade quanto ao pretenso crédito aproveitado, razão pela qual deve ser considerado hígido o crédito aproveitado.

A fiscalização acabou por verificar, apenas, em relação aos montantes relativos as despesas de frete relacionadas no bloco D do EFD Contribuições, mesmo havendo lançamentos registrados no bloco F (registro F-100) do EFD Contribuições.

Este fato é uma flagrante violação ao princípio da verdade material, bem como ao contraditório e à ampla defesa, uma vez que a manifestação do contribuinte acaba por não atacar pontualmente as rubricas glosadas pela fiscalização.

A equivocada interpretação literal, no sentido de ser vedado o desconto/abatimento de créditos de PIS e COFINS na aquisição de insumos tributados à alíquota “zero”, isentos ou não tributados, vai de encontro ao objetivo finalístico do Governo Federal, que visa desonerar a carga tributária, possibilitando que ao final da cadeia, o consumidor final tenha melhor qualidade do produto, com o menor preço.

A glosa relativa ao frete de aquisição de insumos destoa da previsão legal e deve ser revertida, principalmente porque o crédito aproveitado decorre de uma operação de transporte tributada.

O crédito sobre frete não está limitado às operações de venda, uma vez que o próprio dispositivo legal (artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) ao mencionar "(...) nos casos do inciso I e II (...)" admite claramente o crédito do frete para o transporte de insumos; assim, igualmente se é possível o crédito de frete sobre transferências.

No tocante a classificação pela Autoridade Fiscal das despesas de fretes como decorrentes de aquisição e não de venda, resta improcedente esta informação, uma vez que decorrem da contratação de terceiro para prestação de serviços de frete de venda, tendo o transportador (Seara Alimentos Ltda. – CNPJ sob nº 02.914.460) subcontratado outro transportador para realização do serviço.

Quanto as despesas de armazenagem dispostas no bloco A, a Autoridade Fiscal realizou o exame, mas glosou simplesmente pela falta de descrição complementar da despesa e não pelo mérito de se tratar ou não de despesa com armazenagem.

A leitura do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 nos leva claramente ao entendimento de que tanto o frete sobre as vendas, cujo ônus seja do vendedor, quanto as despesas com armazenagem admitem apropriação de créditos de PIS e de COFINS.

Na natureza 03 do Bloco F-100 da EFD Contribuições, promove o registro de montantes relativos aos fretes, neste caso os valores registados referem-se a receitas decorrentes da prestação do serviço de frete.

Tem por objeto social o comercio atacadista de produtos alimentícios em geral, o comércio atacadista de alimentos para animais, o comercio atacadista de matérias-primas e insumos agrícolas, a comercialização de ovos e pintos de um dia, entreposto de compra, armazenamento e comercialização de grãos, a exportação e importação de produtos alimentícios, matérias-primas, insumos

agropecuários, implementos e equipamentos, a prestação de serviços de transporte; o escritório administrativo, a participação societária em outras empresas e o depósito de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis.

Em razão de realizar a prestação de serviços de transporte subcontrata pessoas jurídicas para realização dos serviços de frete, recolhendo PIS/COFINS sobre estas receitas, e portanto, constituindo o direito de descontar créditos de PIS/COFINS sob estas subcontratações, lançadas nesta natureza, tendo em vista se tratar de um serviço utilizado como insumo.

Neste sentido temos posicionamento favorável, emitido pela Receita Federal do Brasil, através da Solução de Consulta nº 148, de 07 de maio de 2019, que parcialmente está vinculada ao parecer normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

Serviços utilizados como insumos vinculados a natureza 14 da EFD Contribuições – Prestação de Serviço de Transporte - Subcontratação de Pessoas Físicas. Quanto aos créditos de PIS/COFINS constantes nesta natureza, esclarecemos que tratam-se também da prestação de serviços de transporte que a Manifestante subcontrata.

No entanto, ao invés da subcontratação de pessoas jurídicas em geral, são contratadas pessoas físicas e pessoas jurídicas do simples nacional, que realizam os serviços de frete, recolhendo PIS/COFINS sobre estas despesas, e portanto, constituindo o direito da Manifestante descontar créditos de PIS/COFINS sob estas subcontratações.

O termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas para a consecução da atividade empresarial da pessoa jurídica.

A Autoridade Fiscal promoveu a glosa dos montantes relativos a aquisição de lenha utilizados em seu processo produtivo. Quanto aos combustíveis, como é o caso da lenha, o CARF, vem adotando posicionamento favorável, em especial, no PAF nº 10925.907013/2011-02. Diante do exposto, deve ser reconhecido o montante integral dos créditos pleiteados, em virtude da essencialidade dos bens (lenha) para o processo produtivo da empresa.

Cumpre destacar que a apuração dos créditos de PIS e COFINS decorrentes de despesas de aquisição de insumos, energia elétrica e fretes, toma por base as despesas ocorridas no mês de apuração, conforme indicado no art. 3º da Lei nº 10.637/02. Tanto o que se afirma é verdade que no parágrafo 4º do artigo 3º está expresso que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lhe nos meses subsequentes”. O parágrafo 2º, artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/02 e o parágrafo 2º do artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/04 contém idêntica redação aos dispositivos legais antes citados, evidenciando que no âmbito da RFB também está autorizada a prática adotada.

Tanto a utilização de crédito extemporâneo é autorizada, que no Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital (EFD) de PIS e COFINS, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 91/2013, há um bloco específico para sua escrituração.

Segundo o guia prático da Escrituração Fiscal Digital, o "Bloco 1" serve para fins de: complemento da escrituração, controle de saldos de créditos e de retenções, operações extemporâneas (apuração de crédito extemporâneo, detalhamento do crédito extemporâneo) e outras informações.

Ademais, ao contrário do entendimento esposado pela DRJ, o CARF, na medida em que foi provocado a se manifestar sobre a matéria, reconheceu o direito ao aproveitamento do crédito extemporâneo.

Não existe qualquer dispositivo, na legislação do PIS/COFINS não-cumulativos, que obriguem o contribuinte a proceder à retificação de documentos para o aproveitamento extemporâneos de créditos.

Alternativamente, requer-se que o crédito extemporaneamente aproveitado seja realocado no mês de origem, ou que se autorize a retificação pela ora Manifestante.

Quanto ao crédito presumido agropecuário, segundo a fiscalização, o contribuinte deveria manter controle segregado de Notas Fiscais/Contas Analíticas específicas, pelo menos as relativas ao art. 56 da Lei nº 12.350, de 2010 ou possuir planilhas auxiliares que permitissem controlar as receitas de produtos vendidos obtidos de insumos de carnes/miudezas de aves adquiridos com alíquota zero.

Tem por objeto social o abate de aves e suínos e produz mercadorias classificadas não só no código 02, mas também no código 16 da NCM (carne processada, exemplo: linguiça). Assim, para análise dos créditos presumidos a Autoridade Fiscal tem o dever, de analisar o crédito presumido previsto nos artigos 55 e 56 da Lei nº 12.350/2010, e o crédito presumido concedido pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004, uma vez que a produz mercadorias classificadas no código 16 da NCM.

No entanto, ao analisar os pedidos de resarcimento, a Autoridade Fiscal examinou como crédito mínimo apenas a parcela relativa ao art. 55 da Lei 12.350/2010, sob a alegação de que a receita de produtos processados do art. 8º da Lei 10.925/2004 e do art.56 da Lei 12.350/2010 são idênticas, salvo os lançamentos discricionários de devoluções.

Justamente a fim de evitar o motivo da glosa acima disposto e com intuito segregar os créditos presumidos, a adotou o método de rateio pela proporção da Receita auferida no mês da aquisição. Inicialmente, identifica os insumos e fornecedores que se enquadram nas disposições dos artigos 55 da Lei 12.350/2010 e 8º da Lei 10.925/2004. Na sequência, realiza o rateio da receita de venda dos produtos industrializados para identificar o percentual de receita de carne in natura vendida no mercado externo e o percentual de receita de

processados vendidos tanto no mercado interno, quanto no mercado externo. Por fim, calcula o valor do crédito presumido relacionado à receita de exportação (Art.55 da Lei 12.350/2010) e à receita de venda de processados (art. 8º da Lei 10.925/2004). Dessa forma, sobre o percentual de insumos vinculado a receita de Carnes in Natura vendidas no Mercado Externo, apura crédito presumido amparado pelo art. 55 da Lei 12.350/2010. Já sobre o percentual vinculado a receita de Carnes Processadas, apropria crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei 10.925/2004.

Para o cálculo do crédito presumido disciplinado pelo art. 56 da lei 12.350/2010, identifica as aquisições de insumos que serão utilizadas na fabricação de produtos fomentados pela alíquota zero do PIS e Cofins. Na sequência, realiza o cálculo do percentual de rateio dentre os produtos nos quais os insumos são utilizados para industrialização, apropriando crédito presumido somente sobre a receita de venda de Carnes Processadas.

Requer a realização de diligência.

7. Esta turma de julgamento houve por bem converter o julgamento em diligência, para que os seguintes questionamentos fossem esclarecidos:

a- Com relação às despesas com frete o contribuinte pondera que as informou também no bloco F da EFD Contribuições. A autoridade fazendária deverá analisar as despesas contidas no bloco F e verificar se podem gerar créditos de PIS/COFINS.

Nestes caso discriminar os valores; b- O interessado alega que despesas com armazenagem foram desconsideradas por ausência de descrição complementar. A autoridade fiscal deverá intimar o contribuinte a comprovar tais despesas e em seguida informar se as glosas devem ser mantidas; c- Caso o contribuinte se enquadre na figura de transportadora de cargas, informar os montantes glosados por conta da subcontratação de outra pessoa jurídica transportadora para realizar parcela de sua prestação de serviços. No caso de subcontratação de pessoa física, observar o disposto na Lei nº 10.833/2003, art. 3º, §§ 19 e 20, para fins de apuração de crédito presumido; d- O manifestante pondera que despesas com fretes foram desconsideradas por conta da contratação de terceiros para a execução do serviço de transporte. Caso esta seja a única razão para a glosa, a fiscalização deverá discriminar os valores; e- O interessado argumenta que os créditos vinculados a aquisição de bens para revenda foram reconhecidos, porém, não compuseram o montante a ser resarcido.

Caberá à fiscalização informar se os valores foram de fato resarcidos; f- a aquisição de lenha foi desconsiderada pela autoridade fiscal. Caso esta lenha seja utilizada na atividade produtiva da empresa, por exemplo na alimentação de caldeiras, caberá ao auditor-fiscal informar o respectivo crédito; g- Segundo o contribuinte, para fins de apuração do crédito presumido previsto nos artigos 55 e 56 da Lei nº 12.350/2010 e no art. 8º

da Lei nº 10.925/2004, a fiscalização não observou que a pessoa jurídica também produz mercadorias classificadas no código 16 da NCM. A autoridade fiscal deverá manifestar-se sobre esta argumentação, retificando a apuração do direito creditório se for o caso; h- Caso os questionamentos contidos nas letras a, b, c, d, e, f, g, sejam favoráveis ao contribuinte, caberá à fiscalização reapurar o crédito a ser resarcido;

8. Ao final da diligência fiscal, foi lavrada Informação Fiscal, de fls. 825/849 do qual se extrai:

22. Em relação aos quesitos desta diligência, concluo que:

a) Com relação às despesas com frete, o contribuinte pondera que as informou também no bloco F da EFD Contribuições. A autoridade fazendária deverá analisar as despesas contidas no bloco F e verificar se podem gerar créditos de PIS/Cofins. Nestes casos, discriminar os valores – o contribuinte apresentou em sua Manifestação de Inconformidade Fretes F100 – Natureza 02, 03 e 07 (fl.408/410 ñ pag), com os Conhecimentos de Transporte eletrônicos, todos emitidos pelo estabelecimento 0007- 19. Houve a intimação e reintimação para a apresentação dos Conhecimentos de Transporte (eletrônicos, se existentes) dos transportadores subcontratados, tendo o contribuinte alegado estar dispensado desta obrigação pelo art.68, § 4º do RICMS/SC e Solução de Consulta Cosit nº 148, de 2019, o que foi contestado por este auditor no item 20, mantendo-se o indeferimento dos fretes informados no bloco F.

b) O interessado alega que despesas com armazenagem foram desconsideradas por ausência de descrição complementar. A autoridade fiscal deverá intimar o contribuinte a comprovar tais despesas e, em seguida, informar se as glosas devem ser mantidas – o contribuinte respondeu à intimação informando tratar-se de armazenagem em depósitos de Armazéns Gerais, cujos valores foram quase todos confirmados, conforme EFD Contr bl.A 1T16 (fl.821 ñ pag).

c) Caso o contribuinte se enquadre na figura de transportadora de cargas, informar os montantes glosados por conta da subcontratação de outra pessoa jurídica transportadora para realizar parcela de sua prestação de serviços. No caso de subcontratação de pessoa física, observar o disposto na lei nº 10.833/2003, art. 3}, §§ 19 e 20, para fins de apuração de crédito presumido – o estabelecimento 0007-19, a princípio, enquadra-se com transportador de carga em relação aos fretes do bl.F100 de Natureza 03 e 14 – Intercompany. Porém, como visto na alínea “a”, o contribuinte não apresentou os Conhecimentos de Transporte (eletrônicos, se existentes) dos subcontratados, todos Pessoas Jurídicas, mantendo-se a totalidade das glosas do bloco F; d) O manifestante pondera que despesas com fretes foram desconsideradas por conta da contratação de terceiros para a execução do serviço de transporte. Caso esta seja a única razão para a

glosa, a fiscalização deverá discriminar os valores – a glosa no Despacho Decisório ocorreu, no caso de fretes do bloco F, por falta de discriminação dos Conhecimentos de Transporte, eletrônicos ou em formulário, que deveriam ter sido feitos nos blocos D 101 e 105 (ver EFD Contr Créd 2 3 7 Pres 2 14 bl.F100 fl.301 ñ pag). Nesta diligência, devido à alínea “a”, manteve-se a totalidade das glosas do bloco F; e) O interessado argumenta que os créditos vinculados à aquisição de bens para revenda foram reconhecidos, porém, não compuseram o montante a ser resarcido.

Caberá à fiscalização informar se os valores foram de fato resarcidos – na planilha Apropriação de Crédito 1T16 cód 201 301 306 (fl.304 ñ pag), no caso de créditos à alíquota básica 101, 201 e 301, pela diversidade de códigos de crédito, optou-se por trabalhar apenas com os valores glosados, que são transferidos para a planilha Controle de Crédito descontado_deduzido 1T16 / 2-DESCONTOS DE OFÍCIO créd. cód.

101,201 e 301 / Valor do Créd. Apur. Fiscaliz.(fl.304 ñ pag). Apenas em fev/2016 o crédito por aquisição de mercadorias para revenda, cód.01, não consta na planilha Apropriação de Crédito; f) a aquisição de lenha foi desconsiderada pela autoridade fiscal. Caso esta lenha seja utilizada na atividade produtiva da empresa, por exemplo na alimentação de caldeiras, caberá ao auditorfiscal informar o respectivo crédito – apenas a lenha sem confirmação de pagamento da contribuição foi glosada em EFD Contr Créd 1_4 12 bl.C 16 01 a 03 (fls.287/289 ñ pag) / Bens MI para Fabricação – GLOSAS 2- Crédito apurado na aquisição de insumos sem o pagamento da contribuição. Ressalto que a lenha NCM 4401 não consta no rol dos insumos, que permitem a apuração de crédito presumido, previstos no art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010;

g) Segundo o contribuinte, para fins de apuração do crédito presumido previsto nos artigos 55 e 56 da Lei nº 12.350/2010 e no art. 8º da lei nº 10.925/2004, a fiscalização não observou que a pessoa jurídica também produz mercadorias classificadas no código 16 da NCM. A autoridade fiscal deverá manifestar-se sobre esta argumentação, retificando a apuração do direito creditório, se for o caso – Nas planilhas 178 CRED PRES AVES SUÍNOS CARNE NAT 1T16 (fl.296 ñ pag), no caso do art. 56 da Lei nº 12.350, de 2010, alíquotas de 0,1985 PIS e 0,912% Cofins, foi indicada na planilha Apropriação de Crédito 1T16 cód 201 301 306 (fl.304 ñ pag), a informação de Créd.Pres.Agrop. Vendas Carne Analítico – B.C.Fiscaliz L nº da linha onde na planilha 178 CRED PRES CARNE IN NATURA / VENDAS ANALÍTICO foi constatada a igualdade das vendas de processados do Grupo 80 com as vendas do Grupo 05 (da planilha 178 CRED PRES AVES SUÍNOS). Da mesma forma, no caso do art.8º da Lei nº 10.925, de 2004, alíquotas 0,99% PIS e 4,56% Cofins, a informação de Vendas Aves Suíno Analítico – B.C.Fiscaliz L nº da linha onde na planilha 178 CRED PRES AVES SUÍNOS / VENDAS ANALÍTICO foi constatada a igualdade das vendas de processados do Grupo

05 com as vendas do Grupo 80 (da planilha 178 CRED PRES CARNE IN NATURA). Tal situação permaneceu nesta diligência, sem que o contribuinte apresentasse controles de produção que permitissem diferenciá-las. Na planilha revisada de Apropriação de Crédito introduzi mais informações sobre estas glosas;

9. Em face dos trabalhos de diligência, o contribuinte manifestou-se nos seguintes termos:

Da análise de todo o processo e da informação fiscal, não é possível entender qual glosa foi revertida/mantida com clareza, já que o fiscal não explica na informação fiscal, bem como apresenta apenas planilhas ‘revisadas’, que constam informações superficiais e genéricas, com cores e informações diversas, como se o contribuinte fosse obrigado a compreender o que significa dentro do contexto da análise, já que não se apresenta na informação fiscal ou no despacho decisório os devidos esclarecimentos.

Tais fatos demonstram afronta ao artigo 50, parágrafo 1º, da Lei 9.784/1999, que determina que a motivação deve ser explícita, clara e congruente, há um vício material, que enseja a nulidade do despacho decisório, por carência de fundamentação válida.

Considerando que da análise do despacho decisório e da informação fiscal ainda não se permite a compreensão da matéria sob análise, houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte, impondo-se, por consequência, o reconhecimento da sua nulidade nos moldes do que preconiza o art. 59, inc. II, do Decreto nº 70.235/1972.

O auditor manteve o indeferimento dos créditos apurados sobre os dispêndios com fretes, informados no bloco F, ao argumento de que não houve a apresentação dos conhecimentos de transportes emitidos pelos subcontratados, alegando-se que o termo “poderá” do art.68, § 4º do RICMS/SC, apenas permite que no caso de o subcontratado executar mais de um transporte com o mesmo contratante, emita um único CTE, com a indicação do número dos conhecimentos de transporte emitidos no período pelo transportador contratante para acobertar as prestações realizadas pelo subcontratado.

A redação do artigo 68, §4º, do RICMS/SC é clara ao expressar que “a empresa subcontratada poderá emitir, ao final de cada período de apuração do imposto, no mínimo 1 (um) conhecimento de transporte para documentar as prestações realizadas no período para cada contratante”. Isto é, a questão foi tratada de forma opcional pelo legislador, portanto, não há obrigatoriedade de a empresa subcontratada emitir o Conhecimento de Transporte.

Segundo o § 3º do art. 68 do RICMS/SC a prestação de serviço de transporte poderá ser acobertada somente pelo conhecimento de transporte que trata o “caput” do referido artigo, ou seja, a prestação de serviço de transporte, no caso de subcontratação, poderá ser acobertada somente com o conhecimento de

transporte emitido pelo transportador contratante, não havendo obrigatoriedade do transportador subcontratado emitir conhecimento de transporte.

A Solução de Consulta -COSIT nº 148/2019 concluiu que é possível a subcontratante apropriar-se de créditos de PIS e COFINS, mesmo na hipótese de não haver a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada.

A referida SC COSIT completa que a veracidade do direito creditório pode ser atestada com documentos hábeis e idôneos, com conteúdo esclarecedor em relação às operações a que se refiram, observando-se eventuais regramentos fixados pelas legislações tributárias estaduais e demais normas que regulam o transporte de cargas.

A manifestante já apresentou nos autos os arquivos “FRETE_F100_Natureza_02_Aquisicao_Bens_Utilizados_Insumo” e “FRETE_F100_Natureza_07_Armazenagem_Frete_Venda” o nº da chave eletrônica dos CTes emitidos pela Seara Comércio (CNPJ 83.044.016/0007-19), dos quais, por meio de consulta a base de dados do Sistema Sped, é possível validar, no campo dados adicionais, informações relativas à subcontratação.

Ainda que fosse o caso de obrigatoriedade de emissão dos conhecimentos de transportes pelos subcontratados trata-se de documento de responsabilidade de terceiro, sobre o qual a manifestante não tem qualquer responsabilidade ou ingerência.

A fiscalização salienta que Frete de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições foi afetado pela IN RFB nº 2.212/2022, logo, com base no art. 176, inc. XVIII, as glosas de fretes de insumos adquiridos com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência devem ser revertidos.

Os fretes de transferência de produtos acabados são essenciais para o seu processo produtivo. Salienta a necessidade de transferência do estoque de produtos acabados aos Centros de Distribuição. Requer a reversão das glosas de fretes, vez que demonstradas as regularidades das operações.

A respeito do Frete Intercompany, faz se necessário novamente esclarecer a tributação, pelo PIS e COFINS, da receita com prestação de serviço de transporte realizado pelas unidades transportadoras da manifestante.

O “Frete Intercompany é o frete contratado por empresas do grupo. Isto é, não se trata de frete entre estabelecimentos da mesma empresa, mas sim entre empresas do grupo (CNPJ distintos). Internamente é chamado de frete receita, uma vez que as unidades transportadoras da manifestante prestam o serviço de transporte, por meio da subcontratação de outros prestadores, e, para tanto, recolhem PIS e COFINS.

Nesse sentido, verifica-se a conciliação dos valores e, por consequência, a validade das operações tributadas, bem como a legitimidade dos créditos pleiteados.

Como é realizada a subcontratação de prestadores de serviço optantes pelo simples nacional, a Seara Comércio tem direito a descontar crédito presumido de PIS e Cofins, de acordo com o que determina a Lei nº 10.833/2003, art. 3º, §§ 19 e 20, e art. 15, II.

A subcontratação de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional deve estar amparada por Conhecimento de Transporte emitido pelo estabelecimento responsável pela subcontratação, nesse caso o CNPJ 83.044.016/0007-19, e o transporte pode fazer-se acompanhar somente por este CTRC.

10. É o relatório

Travada a lide sobre o conceito de insumos e sua implicação na atividade operacional da recorrente, restou decidido pelo juízo *a quo* a parcial procedência da manifestação de inconformidade apresentada pela ora recorrente sendo mantidas as glosas atinentes aos insumos sem comprovação da essencialidade e/ou relevância, decisão assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A apresentação de Manifestação de Inconformidade tempestiva suspende a exigibilidade do crédito tributário.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

O Despacho Decisório deve ser claro e bem fundamentado com vistas a evitar prejuízo ao direito de defesa.

DESPESAS COM TRANSPORTE. CRÉDITO

Podem compor a base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS as despesas com frete na venda de bens e os gastos com transporte de insumos e produtos em elaboração, inciso VIII do § 1º do art. 176 da IN-RFB nº 2.121/2022.

A despesa com frete na aquisição de bens por integrar o custo da mercadoria revendida e do bem utilizado como insumo acaba por originar crédito de PIS/COFINS.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Na eventualidade de não haverem sido apurados nas épocas próprias, os créditos da não cumulatividade poderão ser apurados extemporaneamente, cabendo efetivar os necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos, como DCTF, Dacon/EFD-Contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO. Lei nº 12.350/2010.

O aproveitamento do crédito presumido previsto na Lei nº 12.350/2010 pressupõe a aquisição de produtos com a suspensão do pagamento das contribuições.

ICMS. BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS.

Até a vigência da Lei nº 14.592, de 2023 o ICMS compunha a base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS.

ICMS. BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS.

Em atenção ao pedido do contribuinte e para se evitar uma decisão ultra petita, o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do tributo devido.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A matéria submetida a este juízo, mediante recurso voluntário, possui relação com os seguintes temas:

3. FUNDAMENTOS

3.1. NULIDADE POR DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO, OFENSA AO DIREITO DE DEFESA

3.2. DOS CRÉDITOS ANTERIORMENTE UTILIZADOS

3.3. ENERGIA ÉLETTRICA

3.4. FRETES

3.4.1. FRETES - TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS

3.4.2 FRETE DE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

3.4.3. DA GLOSA POR AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE CT-E DAS SUBCONTRATADAS

3.4.4. DOS FRETES DE EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

3.5. BENS E SERVIÇOS INSUMOS

3.5.1. AQUISIÇÃO SEM O PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO

3.6. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE DESPESAS COM FRETES, INSUMOS E SERVIÇOS

a) DAS GLOSAS REALIZADAS PELA FALTA DO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO NA AQUISIÇÃO – CRÉDITO PRESUMIDO AGROPECUÁRIO PELO FORNECEDOR PESSOA JURÍDICA

B) DA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO

3.8. BENS PARA REVENDA

4. NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

A recorrente encerra sua peça recursal requerendo:

5. DO REQUERIMENTO

Por todo o exposto, requer dignem-se Vossas Senhorias em acolher e julgar totalmente procedente este Recurso Voluntário, para:

- a) Decretar a nulidade do Despacho Decisório e Acórdão de Manifestação de Inconformidade ora combatidos, por ofensa ao direito de defesa da recorrente e diante da deficiência da fundamentação do ato exarado pela administração tributária nos autos;
- b) Caso não seja reconhecida a nulidade das decisões, requer-se que sejam acolhidas as fundamentações exaradas ao longo deste recurso, e, consequentemente que seja deferido o direito creditório em sua totalidade;
- c) Por fim, caso seja entendida necessários, requer-se a conversão do julgamento em diligência para análise dos novos documentos acostados nos autos e para saneamento das nulidades apontadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

Cumpridos os requisitos formais necessários de validade do recurso voluntário interposto pela recorrente, decido pelo seu conhecimento e processamento.

- Preliminar de nulidade.

Aborda a recorrente a nulidade do trabalho fiscal, inclusive, em fase de diligência proposta pela DRJ, por falta de fundamentação legal e motivos que deram azo às glosas efetuadas pela fiscalização sobre os bens e serviços, utilizados como insumos, na prestação de serviços e na produção dos seus bens.

Discordo.

O despacho decisório está claro, aponta as razões que fundamental as glosas efetuadas. Igualmente se observa no trabalho da fiscalização realizado na diligência fiscal da DRJ, cujo trabalho está pautado nos termos elencados pela DRJ no despacho da 6^a Turma da DRJ/08.

A título de exemplo reproduzo questionamento da DRJ e resposta pela fiscalização no item e):

- e) O interessado argumenta que os créditos vinculados à aquisição de bens para revenda foram reconhecidos, porém, não compuseram o montante a ser resarcido. Caberá à fiscalização informar se os valores foram de fato resarcidos – na planilha Apropriação de Crédito 4T15 cód 201 301 306 (fl.450 ñ pag), no caso de créditos à alíquota básica 101, 201 e 301, pela diversidade de códigos de crédito, optou-se por trabalhar apenas com os valores glosados, que são

transferidos para a planilha Controle de Crédito descontado_deduzido 4T15 / 2-DESCONTOS DE OFÍCIO créd. cód. 101, 201 e 301 / Valor do Créd. Apur. Fiscaliz. (fl.450 ñ pag.) ;

Ausente máculas nos trabalhos da Unidade de Origem e fiscalização, rejeito o pedido da recorrente.

- Mérito Recursal. Proposta de diligência.

Os créditos têm como origem os custos e despesas incorridos sobre bens para revenda; bens e serviços utilizados como insumos; crédito presumido; fretes sobre insumos, transferências e vendas; energia elétrica; ausência do conhecimento de transporte (CT-e) nas subcontratações; e créditos extemporâneos.

Os motivos que embasam o indeferimento de parcela do crédito da contribuição pela fiscalização estão firmados na legislação que instituiu o regime não cumulativo das contribuições ao PIS e a COFINS e no memorial descritivo das operações que compuseram a base de cálculo do crédito.

Antes de enfrentar qualquer glosa incorrida no procedimento fiscal, de já, entendo que o processo não está maduro para julgamento em relação ao crédito utilizado em outros períodos e ao crédito extemporâneo, a demandar conversão do julgamento em diligência para confirmação da certeza e liquidez do crédito pelas seguintes razões:

- (i) A fiscalização não examinou a natureza e origem do crédito apurado em período diverso, apenas afirma que estariam prescritos ou já utilizados pela recorrente em PER/DCOMP;
- (ii) A DRJ sustenta a falta de provas pela recorrente em relação aos montantes irregularmente considerados pela fiscalização e defesa quanto a não utilização dos créditos prescritos;
- (iii) Para fruição dos créditos extemporâneos, a DRJ afirma a imprescindibilidade da retificação das obrigações acessórias (Dacon/EFD-Contribuições e DCTF); e,
- (iv) A recorrente argumenta dispensa da referida retificação.

No que diz respeito ao crédito extemporâneo, consabido que o § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, autoriza a apuração do crédito incorrido no mês ou a destempo, circunstância reconhecida pela DRJ. Não existe outra condição, para tanto, como a retificação das obrigações acessórias.

A conclusão é confirmada pela leitura do Guia Prático da Escrituração Fiscal – EFD-Contribuições e do Manual de Perguntas e Resposta da Secretaria da Receita Federal. Nos documentos, a retificação da escrituração da EFD-Contribuições consta como preferível e, uma vez

carente, as operações serão registradas em campos próprios, restando válido o cumprimento do prazo decadencial do crédito e a sua segregação com registro para cada mês do período passado, sendo indicado o tipo, a data de constituição e a utilização integral ou parcial, nos Campos 07 e 02 da atual escrituração.

Outro ponto que merece destaque envolve à modalidade de apropriação do crédito eleita pela contribuinte, hipóteses contidas no § 8º do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

A determinação da forma em que o crédito será apropriado é importante quando diante do crédito extemporâneo, uma vez que a extemporaneidade é vista no rateio proporcional, afastada na apropriação direta, justamente pelo fato de que, nesta modalidade, a escrituração da despesa ocorre, obrigatoriamente, no mês da receita.

Seguindo à legislação e à orientação da Receita Federal, essa despesa será computada em abril de 2012, isto é, na data em que à receita foi gerada e, por essa razão, o crédito não configura o chamado extemporâneo.

Peço vênia para colacionar orientação da Receita Federal:

Registro 1101: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – PIS/Pasep Deve ser ressaltado que o crédito apurado no período da escrituração pelo método de apropriação direta (Art. 3º, § 8º, da Lei nº 10.637/02), referente a aquisições, custos e despesas incorridos em período anteriores ao da escrituração, não se trata de crédito extemporâneo, se a sua efetividade só vem a ser constituída no período atual da escrituração.

Portanto, a depender da forma adotada pela recorrente não há que se falar em crédito extemporâneo (§ 4º), mas, sim, custos e despesas efetivados no período atual da escrituração pelo método de apropriação direta o que, reitera a oposição de retificação das obrigações acessórias.

Assim, os critérios necessários a serem observados na apuração do crédito extemporâneo:

- a) método de apropriação dos créditos (direta ou rateio);
- b) prazo decadencial, a contar da aquisição, (inciso I, § 1º), devolução (inciso IV, § 1º), ou incidência (incisos II e III, § 1º), dos insumos;
- c) segregação dos créditos com os do período atual, necessário indicação do tipo do crédito, data de constituição e se houve utilização parcial ou total, em campos próprios na escrituração contábil-fiscal; e,
- d) exame da certeza e liquidez dos créditos à luz das leis em vigor levando-se em consideração inclusive, o sistema verticalizado da cadeia produtiva e o teste de subtração adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Voltando ao caso concreto, como visto não foi indicado pela fiscalização o(s) mês(es) de constituição do crédito (quando efetivamente ocorreu a aquisição dos bens ou contratação dos serviços), o tipo de insumos (qual o bem e/ou o serviço), se ocorreu utilização integral ou parcial do crédito tampouco, enfrentou a certeza e liquidez dos créditos (art. 3º das leis do PIS e da COFINS) e o prazo decadencial para apuração do crédito extemporâneo.

Não bastasse, a recorrente sustenta que o prazo de prescrição para o cômputo do crédito inicia-se com o emprego do insumo no seu processo produtivo, momento no qual é gerado o crédito. Ainda, sustenta que não há prescrição para créditos acumulados na conta gráfica uma vez que são transferidos para os períodos subsequentes, da seguinte forma:

Ora, em função de suas atividades, a Recorrente, sujeita-se ao recolhimento de várias exações de competência da Receita Federal do Brasil, bem como é detentora de créditos fiscais, respectivamente de PIS e de COFINS.

Via de regra, estes créditos fiscais de PIS e COFINS são escriturados mês a mês, e são somados a saldos a utilizar no atual período de escrituração ou em períodos anteriores, mediante desconto, compensação ou resarcimento, restando saldos a utilizar em períodos posteriores.

Utilizando-se desta sistemática, a Recorrente constitui e é detentora de saldo credor de PIS e de COFINS, nos períodos ora analisados, quais sejam referentes aos anos-calendários de 2015 e 2016 até hoje.

Desta forma, a Fiscalização ao proceder com o indeferimento do Pedido de Ressarcimento, ao invés de exigir os valores antecipados em razão da Portaria MF nº 348, de 2010, deveria recompor o controle de utilização de créditos, visto que a empresa é detentora de saldo credor de PIS e de COFINS.

Ademais, também caberia a Fiscalização realizar esta recomposição, em respeito a princípio da verdade material.

Na mesma linha das razões expostas antes, entendo que o crédito deve ser apreciado pela fiscalização.

Nesse sentido, afastada a justificativa inaugural e sendo necessário a investigação do nascedouro do crédito objeto do presente auto de infração em especial, com fins de preservar a segurança jurídica e o contraditório e a ampla defesa, que voto pela conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem:

- a) Indique a origem e natureza dos créditos apurados em período anterior ao ora analisado, informe a data de origem e confirme se foram aproveitados em outros períodos;
- b) Elabore planilha com indicação da origem (data de emissão da nota fiscal e data da efetiva aplicação/uso dos serviços adquiridos), e da natureza do crédito extemporâneo levando-se em conta os registros nos campos 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (COFINS) da EFD-Contribuições;

- c) Informe se houve retificação das obrigações acessórias pela recorrente;
- d) Confirme se os créditos foram apropriados em outros períodos e se foi escriturado no prazo de 05 anos;
- e) Indique se os serviços são essenciais ou necessários ao processo produtivo da recorrente, de acordo com o teste de subtração e da IN RFB nº 2.121/22;
- f) Intime a recorrente para apresentar esclarecimentos e documentos relativos aos insumos registrados extemporaneamente bem como, apurados em períodos anteriores de modo que possibilite os trabalhos da fiscalização;
- g) Finalizado o trabalho, elabore relatório fiscal conclusivo com a recomposição da base de cálculo do PIS e da COFINS e indique os ajustes nos valores autuados, sendo o caso;
- h) Cientifique a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para que, a depender, apresente manifestação ou impugnação (art. 15 do Decreto nº 70.235/72);
- i) Após, sejam os autos devolvidos a esta Relatora para que seja dado prosseguimento ao julgamento.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa