



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.721016/2017-03
RESOLUÇÃO	3101-000.511 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SEARA COMÉRCIO DE ALIMENTOS 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 do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Ramon Silva Cunha e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do acórdão recorrido, *verbis*:

1. Seara Comércio de Alimentos Ltda, pessoa jurídica acima identificada, transmitiu Pedido de Ressarcimento nº 36684.26534.120517.1.5.19-9066, no valor de R\$ 7.024.769,60, decorrente de créditos de COFINS, apurados no 2º trimestre de 2016.
2. A DERAT-SP proferiu Despacho Decisório 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 13ª 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. 301/320, cientificado ao contribuinte em 14/08/2019 (fl. 323), no 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 2T16 - item 1- Controle de Crédito Descontado fl.184 ã 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 do 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.300 ã pag, Linha 155, no valor de R\$ 2.138.422,79.

6. O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, de fls. 334/385, em 12/09/2019 (fl. 332), 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 registrados referem-se a receitas decorrentes da prestação do serviço de frete.

Tem por objeto social o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, o comércio atacadista de alimentos para animais, o comércio 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.

Cumprir 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 sê-lo 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 ressarcimento, 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 ressarcido. Caberá à fiscalização informar se os valores foram de fato ressarcidos;

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 ressarcido;

8. Ao final da diligência fiscal, foi lavrada Informação Fiscal, de fls. 871/845 da 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.404/406 ã 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 2T16 (fl.817 ã 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.299 ã 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 ressarcido. Caberá à fiscalização informar se os valores foram de fato ressarcidos – na planilha Apropriação de Crédito 2T16 cód 201 301 306 (fl.300 ã 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 2T16 / 2-DESCONTOS DE OFÍCIO créd. cód. 101,201 e 301 / Valor do Créd. Apur. Fiscaliz. (fl.300 ã pag). Apenas em abr/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 dcaldeiras, 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 04 a 06 (fls.285/287 ã 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 2T16 (fl.294 ã 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 2T16 cód 201 301 306 (fl.300 ã 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 CTe 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 CTCR.

A 6ª Turma da DRJ08 julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 108-038-841, de 03 de agosto de 2023, cuja ementa abaixo transcrevo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, onde buscou a nulidade do despacho decisório e da decisão recorrida. Alternativamente, pleiteou conversão do julgamento em diligência, além da reforma da decisão recorrida para declarar que não ocorrera a prescrição do direito de a recorrente pleitear o ressarcimento, reverter as glosas com custos de energia elétrica, reverter as glosas de armazenagem, reverter as glosas com créditos apurados com suspensão/alíquota zero, declarar a possibilidade de utilização de créditos extemporâneos, mesmo sem a retificação das declarações e reverter as glosas sobre diversos tipos de fretes.

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

É o breve relatório.

VOTO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

Preliminarmente, a recorrente pleiteia pela nulidade do despacho decisório, bem como da decisão recorrida.

Já fora destacado na Manifestação de Inconformidade que o Despacho Decisório estava eivado de vícios que dificultavam a análise das glosas por parte da Recorrente, uma vez que não havia fundamentação legal e motivos claros que ensejaram o indeferimento do crédito de diversos bens e serviços.

Tendo em vista tal fato, a Delegacia de Julgamento baixou os autos em diligência para fins de que a DRF esclarecesse e detalhasse os fundamentos de cada uma das glosas indicadas nas Planilhas que não encontram as respectivas fundamentações nos Despachos Decisórios recorridos

Contudo, na resposta a diligência fiscal a DRF se limitou a indicar as páginas e nomenclatura das planilhas, bem como fez o simples mapeamento do originalmente descrito nos arquivos não pagináveis, em uma tentativa de descrever um “passo a passo” de como entender suas planilhas, não atendendo a determinação da DRJ para que esclareça e detalhe os fundamentos de cada uma das glosas indicadas nas planilhas anexas aos Processos Administrativos Fiscais.

Ou seja, o fiscal apenas busca descrever o conteúdo das suas planilhas, sem, contudo, esclarecer e detalhar os fundamentos para o indeferimento do crédito na informação fiscal, embora a DRJ tenha determinado que a DRF apresentasse um relatório fiscal conclusivo na informação fiscal, trazendo não só a fundamentação legal, mas a justificativa detalhada de cada glosa no corpo do relatório fiscal. A mesma lógica do raciocínio se estendeu para todas as rubricas.

Sobre as planilhas que o fiscal alega “revisadas”, estas igualmente não esclarecem quais itens foram glosados/revertidos, bem como possuem diversas glosas de créditos sem a correspondente fundamentação e explicação no despacho decisório ou na informação fiscal.

Em outros termos, a DRF apenas repetiu a mesma metodologia, deixando de indicar com clareza os fundamentos e motivos das glosas realizadas, mantendo diversas glosas nas planilhas anexas com a informação fiscal, sem correspondente explicação no despacho decisório ou na informação fiscal, em claro cerceamento de defesa da contribuinte. Salientando-se ainda que o mapeamento que a fiscalização indica no início da informação se refere as planilhas originais e não as “revisadas”.

Desse modo, ainda temos glosas sem justificativas no despacho decisório e agora na informação fiscal (momento em que a DRF poderia ter suprido a deficiência de fundamentação e de clareza), que não indicam de forma clara e precisa os

fundamentos e motivos que levaram a fiscalização a manter as glosas ou reverter as glosas dos créditos pleiteados.

Em análise à Manifestação de Inconformidade e ao retorno da diligência fiscal, a DRJ concorda que as fundamentações são sucintas, mas alega que estas fundamentações rasas seriam suficientes para o entendimento do contribuinte.

As sucintas informações nas planilhas sobre os motivos das glosas não são suficientes para embasá-las, sendo que foi apontada nas manifestações após a diligência que o mesmo vício do despacho decisório foi repetido na informação fiscal, sendo que exigir da Recorrente que apresente “exemplos práticos” é solicitar prova negativa.

(...)

Desse modo, considerando que da análise do despacho decisório, da informação fiscal e do acórdão da DRJ ainda não se permite a compreensão de toda a matéria sob análise, mostra-se nítido 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.

Quando à alegação de nulidade do despacho decisório, assim se pronunciou a Delegacia de Julgamento.

Da Alegação de Nulidade

13. Apesar de os autos tratarem de Pedido de Ressarcimento, em atenção ao pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário elaborado pela defesa, é mister mencionar que a apresentação de Manifestação de Inconformidade tempestiva, suspende a exigibilidade do crédito tributário.

14. O contribuinte argui a nulidade do Despacho Decisório e da Informação Fiscal, por ausência de motivação/fundamentação e clareza nas glosas, o que teria acarretado cerceamento ao direito de defesa. 15. Da leitura do Despacho Decisório e da Informação Fiscal, infere-se que as glosas efetuadas pela fiscalização foram motivadas, ainda que de forma sucinta em algumas oportunidades. Tanto isso é verdade que a leitura da Manifestação de Inconformidade e da Resposta à Informação Fiscal, permite concluir que a defesa tinha conhecimento total acerca das glosas efetuadas, bem como da fundamentação adotada pela fiscalização.

16. Eventuais omissões/obscuridades existentes no Despacho Decisório foram sanadas em sede de Diligência, assim não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa..

Concordo plenamente com a decisão recorrida. A diligência sanou qualquer dúvida acerca das glosas efetuadas pela Fiscalização. E a decisão recorrida, ratificou as conclusões do relatório fiscal e da Diligência fiscal. A recorrente busca a nulidade pelo descontentamento com a

valoração da prova pela primeira instância. Não há *error in procedendo* que justifique a nulidade da decisão recorrida.

Forte nestes argumentos, afasto as nulidades suscitadas.

Quanto ao mérito, não vejo possibilidade de enfrentá-lo nesta sentada, pois entendo que o processo não está pronto para julgamento, devendo retornar à fase instrutória para subsidiar a decisão sobre o capítulo referente à possibilidade de apropriação de créditos extemporâneos, senão vejamos:

Alegou a recorrente que a Autoridade Fiscal glosou diversas despesas com a rubrica de créditos extemporâneos de PIS/Cofins em relação a fretes de compra e venda, de bens e serviços (insumos). Que na impossibilidade de aproveitamento dos mencionados créditos no mesmo mês em que ocorreram as despesas que o originaram, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 garantem o direito de aproveitamento nos meses subsequentes.

Na decisão recorrida ficou estabelecido que, para o aproveitamento do crédito extemporâneo, necessário se faz a retificação das declarações – DCTF, DACON e EFD-Contribuições - relativas ao período em que o crédito não foi apropriado.

Ocorre que, neste Colegiado, a obrigatoriedade de retificação das declarações acima citadas, para fins de aproveitamento de créditos extemporâneos, não é matéria pacífica. Para alguns, bastaria que o sujeito passivo provasse que o crédito extemporâneo foi escriturado no prazo de 5 anos, que não foi utilizado em outros períodos de apuração e que os bens/serviços que os originaram são essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo.

Ao compulsar os autos, não há como atestar, para fins de afastar a obrigatoriedade da retificação das declarações, os requisitos acima descritos e deferir o direito ao crédito extemporâneo pleiteado.

Diante do quadro exposto, para que não haja prejuízo ao Sujeito Passivo, além do respeito ao contraditório e a ampla defesa, converto o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem:

- a) 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 as alegações do sujeito passivo em seu recurso voluntário;
- b) Informe se houve retificação das obrigações acessórias pela recorrente - DCTF, DACON e EFD-Contribuições;
- c) Confirme se os créditos foram apropriados em outros períodos e se foi escriturado no prazo de 05 anos;
- d) 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;

- e) Intime a recorrente para apresentar esclarecimentos e documentos relativos aos insumos registrados extemporaneamente de modo que possibilite os trabalhos da fiscalização;
- f) Elabore relatório fiscal conclusivo e indique os ajustes cabíveis;
- g) Cientifique a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para se pronunciar sobre os resultados obtidos, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011;

Posteriormente, que sejam devolvidos os autos ao CARF para prosseguimento do rito processual.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho