



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.721016/2017-03
ACÓRDÃO	3101-004.665 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SEARA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A manifestação de inconformidade mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. É defeso ao sujeito passivo a apresentação de novas matérias em momento posterior a apresentação da manifestação de inconformidade.

PRELIMINARES DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO E DO DESPACHO DECISÓRIO. ALEGADA AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CONFIGURADO.

Diligência fiscal regularmente realizada, com apresentação de relatório contendo fundamentos suficientes para demonstrar as razões das glosas e dos créditos reconhecidos. Possibilidade de motivação conjunta e complementar entre despacho decisório, relatório de diligência e planilhas fiscais. Eventuais imperfeições formais plenamente sanáveis, inexistindo prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa. Decisão de primeira instância devidamente fundamentada, nos termos do art. 31 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 50 da Lei nº 9.784/99. Preliminares rejeitadas.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 12.350/2010. SUSPENSÃO OBRIGATÓRIA DO PIS/COFINS NAS VENDAS INTERNAS (ART. 54). DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO (ART. 55). AUSÊNCIA DE DESTACAMENTO DAS

CONTRIBUIÇÕES. FORMALIDADE DA IN RFB Nº 1.157/2011. NÃO-ESSENCIALIDADE. PREVALÊNCIA DA VERDADE MATERIAL. GLOSA INDEVIDA.

A legislação que institui o crédito presumido agroindustrial (art. 55 da Lei nº 12.350/2010) não condiciona seu aproveitamento à inserção, nas notas fiscais, da expressão de suspensão prevista em ato infralegal. A suspensão das contribuições nas vendas internas de insumos enquadrados nos NCMs do art. 54 é obrigatória, e não facultativa, decorrendo diretamente da lei. Comprovado que os produtos adquiridos se enquadram nos NCMs legalmente previstos e que as notas fiscais não apresentaram destaque de PIS e Cofins — o que revela o cumprimento da suspensão — afasta-se a glosa fundada exclusivamente na ausência da menção formal prevista na IN RFB nº 1.157/2011, obrigação acessória imputável ao fornecedor. Prevalência do princípio da verdade material. Crédito reconhecido.

FRETE NA EXPORTAÇÃO

É permitido o creditamento dos custos com fretes na exportação que foram suportados pelo recorrente, que foram pagos à pessoa jurídica domiciliada no País e que recolheram as contribuições para o PIS e Cofins.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar e, no mérito, negar-lhe provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenburg 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 pretensão 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, 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.

Cumprido 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 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 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.Agrup. 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 referam, 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 CTRC.

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 julgamento foi convertido em diligência. A Unidade de Origem realizou a diligência e emitiu a Informação Fiscal. A contribuinte teve ciência do resultado de diligência e apresentou suas considerações.

Os autos retornaram a este relator.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

Admissibilidade

recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, contudo deve ser conhecido parcialmente, pois os capítulos “**BENS E SERVIÇOS COM SUSPENSÃO DO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO**” e “**BENS E SERVIÇOS NÃO ENQUADRADOS COMO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO**”, não constaram na manifestação de inconformidade, surgindo apenas no recurso voluntário, não sendo respeitado o instituto da preclusão consumativa.

Ao confrontar a manifestação de inconformidade com o recurso voluntário, resta evidente a inovação recursal.

Sabemos que é na impugnação/manifestação de inconformidade que surge a lide. Também não é surpresa que, pelo princípio da congruência, é neste momento que se delimita a matéria a ser discutida, a controvérsia sobre os fatos.

Carnelutti afirma:

Controvérsia é choque de razões, alegações ou fundamentos divergentes, que se excluem – de modo que a aceitação de uma delas é negação da oposta ou vice-versa. Se a afirmação de determinado fato não é contestada por uma afirmação oposta, colidente com ela, não há controvérsia.

Segundo Dinamarco:

A controvérsia gera a questão, definida como dúvida sobre um ponto, ou como ponto controvertido. Se não há controvérsia, o ponto (fundamento da demanda ou da defesa) permanece sempre como ponto, sem erigir em questão. E mero ponto, na técnica do processo civil, em princípio independe de prova.

Pelo princípio da consumação, realizado o ato, não será possível pretender tornar a praticá-lo ou acrescentar-lhe elementos que ficaram de fora e nele deveriam ter sido incluídos, ou retirar os que, inseridos, não deveriam tê-lo sido.

Como o sujeito passivo não teceu uma única linha na manifestação de inconformidade sobre a possibilidade de créditos de PIS e COFINS sobre aquisições realizadas com suspensão, alíquota zero ou sem incidência das contribuições, especialmente no contexto da industrialização por encomenda, tampouco sobre a reversão das glosas referentes aos custos com corretagem, lavanderia, transporte e consultoria, não conheço dos capítulos que tratam dos respectivos assuntos em face da preclusão consumativa.

Quanto aos capítulos **“DEMAIS FRETES – SEM CT-e OU FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS” e BENS PARA REVENDA** não devem ser conhecidos por falta de interesse recursal, pois como foi esclarecido na decisão recorrida, a Autoridade Fiscal, sem sede de diligência, reverteu as glosas referentes a esse tópico.

Quanto aos demais capítulos recursais, identifico todos os requisitos de admissibilidade e passo ao mérito.

Preliminares

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

Alega o contribuinte a nulidade do despacho decisório por deficiência de fundamentação. Que das glosas lançadas nas planilhas verifica-se que muitas delas ficaram de fora da fundamentação abordada no ato decisório. Que nas planilhas de glosas a autoridade fiscal limitou-se a consignar uma abreviada informação na coluna “Motivo da Glosa”, e carecem da devida motivação legal no respectivo despacho decisório. Que no despacho decisório os créditos presumidos e despesas com fretes subcontratados escriturados pela manifestante no Bloco F100, foram “desconsideradas” pela autoridade fiscal de origem.

Cabe ressaltar, inicialmente, que todas as glosas efetuadas pela Autoridade a quo têm a descrição de sua fundamentação, ainda que sucinta, nas respectivas planilhas que compõe a decisão recorrida.

Tendo em vista a alegação de cerceamento por deficiência de fundamentação, e por entender que, embora haja uma descrição sucinta dos fundamentos das glosas nas planilhas, em alguns casos ela poderia ser insuficiente para completa compreensão pelo contribuinte, os autos foram baixados em diligência para a autoridade *a quo* esclarecer os fundamentos das glosas indicadas nas planilhas que não encontram as respectivas fundamentações no Despacho Decisório recorrido. Também foi solicitada na diligência que fossem analisadas a documentação apresentada pelo contribuinte e desconsiderada na decisão recorrida bem como esclarecimentos sobre a glosa do item “*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.*”.

Quanto a este ponto, a DERAT/SP efetuou a diligência solicitada e elaborou a Relatório informando que:

“(…)

2. Em 09/05/2022, tendo em vista o Despacho de Diligência supracitado, elaborei o Termo de Intimação Fiscal TIF nº 16.069/2022, requerendo informações/esclarecimentos quanto a:

1. Item a) do Despacho supracitado – Esclarecer e detalhar os fundamentos de cada uma das glosas indicadas nas Planilhas que não encontram as respectivas fundamentações nos Despachos Decisórios recorridos:

1.1 fl.94 ã pag – Planilha de “Controle de crédito descontado/deduzido” – apresenta as contribuições apuradas e as declaradas na Consolidação da Contribuição de fls.16/18, as glosas dos créditos 101, 201, 301 e 306 Alíq.2,28% apuradas na planilha Apropriação de Créditos e o saldo final dos créditos a serem ressarcidos 201, 301 e 306 (o crédito original 101, assim como 106, 206, 306 Alíq. 2,66%, 108, 208 e 308, foram totalmente utilizados em descontos pelo contribuinte no próprio período de apuração ver fls.22 a 45);

- Planilha de “Apropriação de Crédito” – apresenta as glosas em relação aos créditos apurados pelo contribuinte conforme Demonstração dos Créditos de fls.

22 a 45, discriminadas pela Natureza da Base de Cálculo do Crédito 02, 03, 04, 05, 06, 07, 12 e/ou Crédito Presumido Alíq.2,28%. Caso os detalhamentos das Naturezas sejam feitos em mais de um bloco (A, C, D ou F), estes são discriminados na coluna “A”, sendo que a totalização é efetuada no bloco destacado em vermelho. Os valores em R\$ das Bases de Cálculo do Crédito em preto representam os declarados pelo contribuinte e os em vermelho são os apurados pela Fiscalização. Na coluna “G” constam o valor total da Base de Cálculo do Crédito da Fiscalização e logo abaixo a Linha onde ocorreu tal totalização, no bloco de crédito pertinente;

1.2 fl.88 ã pag – Planilhas “EFD Contr bl. C 15 01 a 03 Créd 2 3 4 12_Pres” – apresenta as glosas do bloco “C” da EFD Contribuições para as diferentes Naturezas das Bases de Cálculo de Créditos à alíquota básica 2, 3, 4 e 12 e de Crédito Presumido Alíquotas 0,495% (PIS) e 2,28% (Cofins):

1.2.1 “Energia_Vapor 4” – apresenta as glosas relativas à aquisição de energia no mercado interno, que são relativas apenas à glosa por exclusão do ICMS do custo de aquisição (somatório da coluna AY”), sendo que na planilha não foi dada a fundamentação, que consta no Despacho Decisório, item IV – 1 “Dos créditos judiciais não transitados me julgado”. No item c) do Despacho de Diligência, foi determinado procedimento específico da DRJ 08 sobre tal tema. Nos blocos “C” e “D” as glosas por exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos, foram apenas totalizadas e destacadas em negrito e vermelho no final da planilha original (parte superior com filtros), na coluna “ICMS: Valor do Tributo: NF Item (Todos) SOMA”;

1.2.2 “Devolução 12” – neste caso, em mar/2015, analisando as devoluções, foi efetuada apenas a transformação do crédito por Devolução do CST 56 (Trib/NT/Exp) para CST 50 (Trib), o único aplicável às devoluções de vendas geradoras de crédito, nos termos do art.3º, inc. VIII das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003;

Errata 1: “Prest Serv MI Fabric 3” – Glosa por “Crédito apurado na aquisição de serviços não relacionados à produção/fabricação de bens ou utilizados na prestação de serviços – art.3º, inc. II (não § 2º, inc. II) das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003”;

1.3 fl.89 ã pag – Planilhas “EFD Contr bl.D 15 01 a 03 Créd 2 7 Frete” – apresenta as glosas do bloco “D” da EFD Contribuições para as diferentes Naturezas das Bases de Cálculo de Créditos 2 e 7 à alíquota básica:

1.3.1 “Fretes nas Compras 2” – na glosa por “Apuração de Crédito sobre o frete nas aquisições de bens para revenda/ utilizados como insumo não geradoras de crédito à alíquota básica – art. 3º, inc. IX c/c incs. I e II e art. 15, inc. II da Lei nº 10.833, de 2003”, deve-se combinar com a fundamentação do Despacho Decisório, item IV-2 “Das glosas por falta de pagamento da contribuição”, § 24º, que estende ao frete de compra a vedação ao creditamento na aquisição de mercadorias para revenda/insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição,

por estar compreendido nos seus custos de aquisição, nos termos dos arts.289 e 290 do RIR 1999 (arts. 14 e 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977);

1.3.2 “Fretes nas Vendas 7” e “Fr. Nas Vendas Créd 2” – na glosa por “Apuração de Crédito sobre o frete nas operações de venda, as quais não foram confirmadas nos Conhecimentos de Transporte correspondentes...”, foram destacadas as divergências iniciais constatadas em relação aos Conhecimentos de Transporte, como remetentes terceiros e transportes entre estabelecimentos. Observo que não consta na Manifestação de Inconformidade apresentada qualquer contestação específica relativa a tais divergências;

1.4 fl.90 ã pag – Planilhas “EFD Contr bl.A 15 01 a 03 Créd 3 5 6 7 Serv ISS” - apresenta as glosas do bloco “A” da EFD Contribuições para as diferentes Naturezas das Bases de Cálculo de Créditos à alíquota básica 3, 5, 6 e 7;

- Planilhas “EFD Contr bl.F100 15 01 a 03 Créd 2, 3, 5, 6 e 7” - apresenta as glosas do bloco “F100” da EFD Contribuições para as diferentes Naturezas das Bases de Cálculo de Créditos à alíquota básica 2, 3, 5, 6 e 7;

- Planilhas “EFD Contr bl.C 15 01 a 03 Rec” / “Rec Venda Prod ME” e “EFD Contr M110 510 1T15 Ajustes de Créd” para aferir os Ajustes de Redução do Crédito Presumido do art.55 da Lei nº 12.350, de 2010, de Alíquota 30% da básica. Seus resultados são considerados nas Planilhas “EFD Contr bl.C 15 01 a 03 Créd 2 3 4 12_Pres” / “Pres Ins_Carne .495_2,28”.

1.5 Caso os esclarecimentos/fundamentações acima, ainda cerceiem seu direito de defesa em relação a elas ou outras glosas (que este auditor considera devidamente fundamentadas, inclusive nas próprias planilhas), fica o contribuinte intimado a apresentar exemplos práticos que corroborem seu entendimento

3. Em 17/05/2022 o contribuinte respondeu às fls.216/220, declarando que a intimação não atende o demandado pela DRJ, pois não esclarece e detalha os fundamentos para o indeferimento do crédito, devendo-se acolher a manifestação de inconformidade ou, subsidiariamente, realização de nova diligência.

4. Quanto ao item “d” da diligência, para esclarecer e detalhar os fundamentos da glosa do item “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”, que consta no Despacho Decisório (fls.95/114), título IV-3, item 26 (fl.110), trata-se de exigência a ser verificada na Nota Fiscal emitida pelo fornecedor Pessoa Jurídica, com a devida e prévia declaração do adquirente de que atende às condições da suspensão, que somente assim irá permitir a apuração de crédito presumido pelo adquirente. O art.55, § 5º, da Lei nº 12.350, de 2010, descrito no Despacho Decisório, ainda veda a apuração de crédito pelo fornecedor (com algumas exceções).

5. Ainda em relação ao item “d” da diligência, se 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, observo que na planilha Apropriação de Crédito 1T15 cód.201 301 306 1T15 (fl.94 ã pag), a única glosa de crédito presumido cód.306, ocorre em mar/2015, nas alíquotas de 0,495% PIS e 2,28% Cofins (art.55 da lei nº 12,350, de 2010, apurado na venda de carne de frangos/suínos), Linhas 171/174, quando do valor da base de cálculo do contribuinte de R\$ 32.020.707,71, foi apurado pela Fiscalização R\$ 28.635.697,10, apuração no bloco C (fl.88 ã pag, EFD Contr bl.C 15 03 Créd 2 3 4 12 Pres / Pres Ins_Carne 0,495_2,28) Linha 7311 (não 1818).Na planilha Controle de Crédito descontado_deduzido 1T15 (fl.94ã pag), tal glosa é transformada em glosa de créd. 306, P.A. mar/2015, no valor de R\$ 16.755,80 $(=(32.020.707,71-28.635.697,10)*0,00495)$ PIS e R\$ 77.178,24 $(=(32.020.707,71-28.635.697,10)*0,0228)$ Cofins. Logo, apenas não houve glosa de créd. Cód.306, alíquotas 0,5775% PIS e 2,66% Cofins (art. 8º da Lei nº 10.925/2004).

(...)

IV-3 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.

18. O crédito presumido do art. 55, § 5º 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:

Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:

I – o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física; (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vigência)

I – o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e na posição 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física; (Redação da Lei nº 12.865, de 2013)

(Vigência)

II – o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física; III – o valor

dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto nos incisos I a III do caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem os incisos I e II do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 4º O montante do crédito a que se referem o inciso III do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação sobre o valor das mencionadas aquisições de percentual correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 5º É vedado às pessoas jurídicas de que trata o § 1º deste artigo o aproveitamento:

I – do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II – de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo, exceto em relação às receitas auferidas com vendas dos produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

19. Logo, a exigência da suspensão a ser verificada na Nota Fiscal emitida pelo fornecedor Pessoa Jurídica, com a devida e prévia declaração do adquirente de que atende às condições da suspensão, é condição necessária que irá permitir a apuração de crédito presumido pelo adquirente, salvo disposição expressa que a dispense, como nos casos do art.56 da Lei nº 12.350, de 2010 (ver item 13).

(...)” (grifei e negritei)

Note-se que a Autoridade a quo detalhou os procedimentos efetuados nas planilhas e prestou esclarecimentos que entendeu necessários sobre glosas efetuadas, e intimou o contribuinte a informar se os esclarecimentos/fundamentações ainda eram insuficientes:

“(…)

1.5 Caso os esclarecimentos/fundamentações acima, ainda cerceiem seu direito de defesa em relação a elas ou outras glosas (que este auditor considera devidamente fundamentadas, inclusive nas próprias planilhas), fica o contribuinte intimado a apresentar exemplos práticos que corroborem seu entendimento

(...)”

Contudo, em resposta, o contribuinte somente alega que a intimação não atende ao demandado pela DRJ. Ora, nesse momento, bastaria simplesmente ao contribuinte indicar quais das glosas descritas nas planilhas não lhe permite ou dificulta o seu entendimento/compreensão.

Conforme já relatado, todas as glosas efetuadas pela Autoridade a quo têm a descrição de sua fundamentação, ainda que sucinta, nas respectivas planilhas que fazem parte da decisão recorrida.

O fato da glosa ter a descrição da fundamentação sucinta não implica que carecem de motivação ou que cerceia o direito de defesa da contribuinte. Note-se, como exemplo, que as glosas de créditos por apropriação extemporânea constam nas planilhas somente com a seguinte descrição: “Crédito Extemporâneo”. E tal glosa foi perfeitamente compreendida e contestada pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade.

Analisando as fundamentações descritas nas planilhas, entendo que, embora sucintas, são todas suficientes para a compreensão dos motivos das glosas efetuadas pela Autoridade a quo. E, como exposto, no curso da diligência a contribuinte foi intimada a indicar quais glosas, na sua visão, ainda careceriam de mais esclarecimentos, porém, não indicou qualquer glosa, impedindo assim que Autoridade a quo pudesse aclarar suas eventuais dúvidas.

Observe-se, também, que constam nas planilhas revisadas na diligência, nas quais a Autoridade a quo reverte diversas glosas, as devidas fundamentações de todas as glosas efetuadas. Nas planilhas revisadas (anexas à Informação Fiscal da diligência) estão indicadas as glosas mantidas após as reversões de diversas glosas das planilhas originais. Assim, basta o simples cotejo das planilhas revisada com as respectivas planilhas originais para se chegar as glosas revertidas.

Portanto, entendo que não restou caracterizado cerceamento do direito de defesa, sendo que a análise do Despacho Decisório e da Informação Fiscal e seus respectivos anexos (planilhas) permite à contribuinte ter conhecimento das glosas de créditos que lhe estão sendo imputadas.

Também entendo que são suficientes os esclarecimentos da Autoridade a quo quanto as glosas do item “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.” e do item da reversão das exclusões do ICMS das bases de cálculo do PIS/COFINS, que serão abordados em tópicos específicos adiante.

Rejeita-se, portanto, a alegação de nulidade.

Como se pode observar, diferente do alegado pela recorrente, no relatório de diligência consta análise de todos os itens glosados, a indicação das folhas das planilhas com a descrição das glosas e o motivo de cada uma. Logo, não há como acatar o pedido de nulidade do despacho decisório.

Quanto à nulidade da decisão recorrida, pelo trecho transcrito, resta evidente que não houve qualquer omissão que acarretasse o cerceamento do direito de defesa. 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.

MÉRITO

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE DESPESAS COM FRETES, INSUMOS E SERVIÇOS.

A recorrente afirmou que:

- a) Observou os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03;
- b) Respeitou o prazo prescricional de cinco anos;
- c) Atuou em conformidade com as Instruções Normativas da Receita Federal;
- d) Seguiu a orientação do CARF e da doutrina;
- e) Não descumpriu qualquer obrigação legal relativa à retificação de declarações.

Assim, o aproveitamento dos créditos foi realizado de forma absolutamente regular, não havendo qualquer fundamento jurídico para a sua glosa.

Conforme relatado, o julgamento foi convertido em diligência para complementar elucidar dados sobre os créditos extemporâneos. Na diligência foram solicitados os seguintes esclarecimentos:

- a) A 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) A informação da existência de retificação das obrigações acessórias pela recorrente - DCTF, DACON e EFD-Contribuições;
- c) A confirmação de que os créditos foram apropriados em outros períodos e se foram escriturados no prazo de 05 anos; e
- d) A essencialidade dos serviços ao processo produtivo da recorrente, de acordo com o teste de subtração e da IN RFB nº 2.121/22.

Reproduz-se a conclusão da diligência:

23. Tendo em vista a Diligência requerida pela 3ª Seção/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária CARF no item 1, nos termos dos arts.6º da Lei nº 10.593, de 2002 e art. 36, § 1º do Decreto nº 7.574, de 2011, proponho a manutenção do reconhecimento dos créditos de Cofins não cumulativos vinculados a receitas não tributadas (201), de exportação (301) e de crédito presumido agropecuário (306) do 1º trim/2015, no valor total de R\$ 7.559.456,29, ou o não reconhecimento do Recurso Voluntário quanto aos créditos lançados de forma extemporânea. Em relação à alínea “b” do Despacho de Diligência ver item 7, alínea “c” item 8 e alínea “d” item 9.

O resultado está embasado nas seguintes constatações:

3. Em 03/04/2025, o contribuinte respondeu às fls.491/494, declarando:

- No item 2, que não houve o aproveitamento em duplicidade dos créditos pleiteados como extemporâneos, juntando as Memória de Cálculo da EFD Contribuições de 2014 e 2015 (fl.495 ã pag);

- No item 3, que os bens e serviços utilizados como insumo (filmes de PVC, conector, saco, filme contrátil e peças; serviços de manutenção, de análises laboratoriais, de instalação e montagem e de terceiros) e os fretes de venda e compra de mercadorias para revenda e de insumos são todos relativos ao seu processo produtivo ou de revenda.

4. Tendo em vista que o contribuinte não comprovou com documentação hábil e idônea a efetiva data de aquisição, conforme item 1.3 da Intimação, formulei o Termo de Reintimação nº 4.161-2025 (fls.497/500 e 501), em 11/04/2025.

5. Em 28/04/2025, o contribuinte respondeu às fls.506/509, declarando:

-no item 2, que conforme exemplo da compra NF-e nº 18710 da empresa Jair Simon ME – Transmaravalha, emitida em 27/08/2015 (ver fl.1255 do proc. nº 16692.721017/ 2017-40 de PIS 4º trim/2015), tal Nota somente teria sido contabilizada em 02/10/ 2015, por motivos diversos e que são inerentes à atividade da manifestante, seja por um atraso do fornecedor no envio da nota fiscal, seja por uma falha de comunicação, entendendo-se que toda a documentação necessária para atender a diligência já foi apresentada.

6. Tendo em vista que o contribuinte, mesmo reintimado, não apresentou documentação hábil e idônea (lançamento contábil (inclusive o documento relativo ao NUM ARQ do Registro I250)) e/ou autorização do ente federativo competente e/ou registro de entrada/aceite do documento fiscal e/ou autorização legal (inclusive de entes federativos competentes - judicial/administrativa), para comprovar a data da efetiva aquisição das Notas Fiscais e Conhecimentos de Transporte listados nas planilhas 496 EFD Contr bl.C 1T15 Créd 2 3 CARF e 496 EFD Contr bl.D 1T15 Créd 2 7 Frete CARF à fl.496 ã pag., considero não atendidos os itens “a” e “e” da diligência em pauta.

7. Quanto ao item “b” da diligência, não consta retificação de DCTF, pois entre 01/2014 e 06/2017, o contribuinte apurou saldo credor de PIS/Cofins. E tendo em vista a resposta à Reintimação, não consta retificação de EFD Contribuições relativos aos períodos de apuração, visto que coincidentes com os lançamentos contábeis de mercadorias para revenda/ bens utilizados como insumos ou prestação dos fretes.

8. Em relação ao item “c” da diligência, os lançamentos relativos aos créditos apurados extemporaneamente não foram duplicados entre 01/2014 e 09/2017.

9. Quanto ao item “d” da diligência, em análise sumária, não atendem aos critérios de essencialidade e/ou relevância para o processo produtivo:

a) Bens e Serviços utilizados como Insumos, bl. C

a.1) P.A. 01/2015 estabelecimentos comerciais 0015-29 e 0017-90 - Créd.2 - a aquisição de peças (pastilhas de freio, palhetas, lubrificantes,...) da Gran Park Veículos Ltda de Curitiba-PR, CNPJ 03.475.873/0001-49, Nota nº 177992, emitida em 20/11/2014, valor de R\$ 2.706,00, utilizadas em automóveis; - Créd.2 – a NF-e 43140192185008000198550010000488681547181448 da Erplasti Ind. E Com.de Plásticos Ltda, CNPJ 92.185.008/0001-98, emitida em 06/01/2014, valor de R\$ 48.419,15 não consta na base nacional da NF-e;

- Créd.3 - a prestação de serviço da Associação Radiotaxi Faixa Vermelha, CNPJ 77.522.225/0001-32, Nota nº 4428, emitida em 25/11/2014, valor de R\$ 4.265,27.

b) Frete bl. D ver planilha 510 EFD Contr bl.D 1T15 Créd 2 e 7 Frete item d Diligência

CARF (fl.510 ã pag)

b.1) P.A. 01/2015 - Créd. 2 e 7 Adicionalmente, foram encontrados CT-e que não constam na base nacional, sem NF que identifique a mercadoria/produto transportado, transferências entre estabelecimentos comerciais, frete na aquisição de insumo milho com suspensão das contribuições que apenas permitem a apuração de crédito presumido (Solução de Consulta Cosit nº 214, de 2019) e fretes em que não é o tomador do serviço;

b.2) P.A. 02/2015 – Créd. 2 e 7 Adicionalmente, foram encontrados CT-e de fretes contratados junto a empresas optantes do SIMPLES Nacional no transporte de mercadoria/produtos próprios (art.3º, §§ 19 e 20 e art.15, inc.II, todos da Lei nº 10.833, de 2003), em que não é o tomador do serviço de frete, CT-e sem NF que identifique a mercadoria/produto transportado e transferências entre estabelecimentos comerciais;

b.3) P.A. 03/2015 – Créd.7 Adicionalmente, foi encontrada transferência entre estabelecimentos comerciais.

Pela análise do termo de diligência, constata-se:

- a) A documentação apresentada não comprovou, de forma inequívoca, a data efetiva de aquisição das notas fiscais e conhecimentos de transporte;
- b) Foram identificadas inconsistências em operações de frete e transferências;
- c) Embora não constatada duplicidade, os demais requisitos legais não foram atendidos.
- d) Não houve retificação da DCTF, DAFON ou EFD;
- e) Mesmo tendo apresentado o Sped Contribuições, memórias de cálculo, laudos técnicos e planilhas complementares, os documentos não demonstraram, de forma individualizada e rastreável a data efetiva da aquisição, a regular escrituração contábil vinculada a cada documento fiscal e a validação junto às bases oficiais.

Portanto, independentemente da questão da possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem retificação das declarações, a recorrente não apresentou documentações que permitissem a rastreabilidade plena dos créditos pleiteados, de forma que não vejo motivos para reverter a decisão recorrida e mantenho o indeferimento dos créditos extemporâneos.

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

A Delegacia de Julgamento concluiu que o crédito presumido previsto no art. 55 da Lei nº 12.350/2010 somente pode ser utilizado quando a aquisição for realizada com suspensão do PIS e da COFINS, entendendo ainda que a comprovação dessa suspensão dependeria: (i) da indicação expressa nas notas fiscais de venda; e (ii) da existência de controle contábil segregado, conforme dispõe a IN RFB nº 1.157/2011.

Em sentido oposto, a Recorrente sustenta, em síntese, que a glosa é indevida, pois o art. 55 da Lei nº 12.350 não impõe a obrigatoriedade de constar, na nota fiscal, a menção expressa à suspensão para que o adquirente faça jus ao crédito presumido. Afirma, ainda, que, mesmo sem tal indicação formal, as notas fiscais não apresentam destaque de PIS e COFINS, o que demonstraria a aplicação da suspensão, em consonância com o princípio da verdade material, configurando prova material suficiente.

Conforme já exposto, o art. 54 da Lei nº 12.350/2010 determina a suspensão obrigatória do recolhimento das contribuições nas vendas internas de determinados produtos classificados nos NCMs ali indicados, quando destinados a pessoas jurídicas que produzam bens igualmente enquadrados nos códigos previstos.

A Solução de Consulta Cosit nº 73, mencionada pela Recorrente, ratifica a obrigatoriedade da suspensão quando atendidos os requisitos legais.

No caso concreto, os insumos adquiridos pela Recorrente foram classificados nos NCMs previstos no art. 54 e destinados à produção de mercadorias enquadradas nos códigos mencionados no art. 55.

O art. 55 disciplina o crédito presumido aplicável às pessoas jurídicas produtoras dos bens nele descritos, estendendo o benefício, em seu §1º, às aquisições realizadas junto a outras pessoas jurídicas.

A legislação não condiciona o direito ao crédito à inclusão, na nota fiscal, da expressão de suspensão prevista em norma infralegal, limitando-se a exigir que:

- a) os bens adquiridos estejam enquadrados nos NCMs previstos nos incisos do caput;
- b) esses bens sejam utilizados na produção dos produtos também descritos no caput;
- c) as aquisições ocorram no mesmo período de apuração.

Tais requisitos foram afirmados como atendidos pela Recorrente e não foram impugnados pela autoridade fiscal, que, conforme já mencionado, restringiu sua argumentação à ausência da expressão “Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins” nas notas fiscais.

A exigência prevista na IN RFB nº 1.157/2011, no sentido de que a nota fiscal contenha essa expressão, configura obrigação acessória imposta ao fornecedor, com a finalidade de facilitar a fiscalização.

Todavia, a ausência dessa indicação, nas circunstâncias relatadas, não compromete a materialidade da suspensão, uma vez que:

- as notas fiscais não registram destaque das contribuições, evidenciando o cumprimento da suspensão;
- a suspensão decorre de imposição legal, e não de opção do contribuinte;
- a legislação aplicável ao crédito presumido não subordina o direito ao cumprimento dessa formalidade.

Assim, a glosa fundamentada exclusivamente na ausência dessa anotação acessória não prejudica o direito ao crédito quando a operação, em sua essência, atende aos requisitos legais.

O processo administrativo fiscal deve observar o princípio da verdade material, segundo o qual a realidade dos fatos deve prevalecer sobre formalidades instrumentais. No caso analisado, a realidade demonstrada pelas notas fiscais — especialmente a inexistência de destaque das contribuições — aliada ao enquadramento dos produtos nos NCMs previstos nos arts. 54 e 55 da Lei nº 12.350, comprova que as operações foram realizadas sob regime de suspensão legalmente obrigatória.

DA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO

A recorrente afirma que resta plenamente demonstrado que a Recorrente faz jus aos créditos presumidos apurados com fundamento no art. 55 e no art. 56 da Lei nº 12.350/2010, bem como no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, tendo observado rigorosamente os requisitos legais e adotado metodologia objetiva, racional e plenamente auditável para a sua apuração.

Conforme demonstrado, a legislação de regência não impõe qualquer obrigação de controle físico individualizado da destinação dos insumos adquiridos, tampouco exige segregação material entre produtos derivados de animais vivos e aqueles oriundos de carne in natura adquirida com alíquota zero. Inexiste, portanto, previsão legal que condicione o direito ao crédito presumido à comprovação física específica da aplicação de cada insumo em determinado produto final.

A realidade operacional da atividade frigorífica revela que os mesmos insumos — animais vivos ou carne in natura — são empregados de forma integrada no processo produtivo, podendo resultar tanto em produtos destinados à exportação quanto em mercadorias processadas. Trata-se de insumos fungíveis, cuja destinação final depende de critérios comerciais e operacionais definidos após a industrialização.

Diante dessa circunstância fática, a Recorrente adotou critério de rateio proporcional com base na receita auferida no próprio período de apuração, metodologia esta objetiva, verificável e matematicamente reproduzível, que permite a correta vinculação econômica entre aquisições e receitas correspondentes, evitando qualquer hipótese de duplicidade creditória.

A alegação de impossibilidade de identificação do percentual físico de utilização dos insumos não pode subsistir como fundamento de glosa, pois representa exigência não prevista em lei, em afronta ao princípio da legalidade estrita que rege a tributação.

Ressalte-se, ainda, que a própria autoridade fiscal, em períodos anteriores já analisados, reconheceu a validade da metodologia ora adotada, deferindo o crédito presumido com base nos mesmos critérios técnicos, o que reforça a consistência, coerência e legitimidade do procedimento adotado.

Assim, demonstrado o direito material e a correção da sistemática de apuração, impõe-se a reforma da decisão recorrida para afastar a glosa dos créditos presumidos previstos no art. 56 da Lei nº 12.350/2010 e no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, reconhecendo-se a legitimidade do critério de rateio proporcional adotado;

Neste capítulo, me filio à decisão recorrida, por entender que não houve prova do direito alegado, de forma que trago à baila a *ratio decidendi* utilizada pela Autoridade *a quo*:

4. CRÉDITO PRESUMIDO – PROCESSADOS NCM 16

No que se refere aos fluxos de produção de processados, os quais encaixam-se na apuração do crédito presumido, oportuno reforçar que a receita de produtos

processados do art. 8º da Lei 10.925/2004 e do art. 56 da Lei 12.350/2010 não são idênticas.

Os mesmos insumos adquiridos pela manifestante, grão e animais vivos, são utilizados tanto para (i) a fabricação de Carne in Natura quanto para (ii) a fabricação de Carnes processadas.

Utilizando-se termos exemplificativos, o que se pretende esclarecer é que um peito de frango (insumos), por exemplo, pode ser usado tanto para a fabricação de nuggets (processados), quanto pode ser destinado diretamente para a exportação, como carne in natura. É em decorrência desta logística de produção que a manifestante realiza a apuração do crédito presumido com base em sua receita de venda.

Posto isso, a manifestante anexa a presente resposta a “Declaração e Instrução Fiscal - Crédito Presumido” (Doc_Comprobatorio05), a fim de esclarecer a proporção entre a carne destinada à exportação e a carne utilizada para a fabricação de processados.

(...)”

No “Doc_Comprobatorio05” (fls. 672-677) o contribuinte apresenta os mesmos argumentos e demonstrativos constantes da manifestação de inconformidade.

Ao contrário do alegado pela contribuinte, a receita de produtos processados do art. 8º da Lei 10.925/2004 e do art. 56 da Lei 12.350/2010 são idênticas, conforme apurado pela Autoridade:

“(...)”

2.1 No proc.nº 19679.721049/2019-73 relativo ao PIS, o contribuinte havia efetuado a juntada das planilhas “17 a 19 178 CRED PRES AVES SUINOS 201704 a 201706” / “VENDAS ANALÍTICO” (fls.17 a 19 ã pag) efetuando filtragem de abril a junho pelas cols. “E” e “F”, Grupo 5, sem devolução (GR.5=PROCESSADOS C/ CARNE IN NAT AVES) obtive os valores de Receitas de Vendas de Processados: R\$ 723.646,45, R\$ 164.223,11 e R\$ 0,00, respectivamente, iguais aos obtidos nas planilhas “20 a 22 178 CRED PRES CARNE IN NATURA 201704 A 201706” / “VENDAS ANALÍTICO” (fls.20/22 ã pag) efetuando filtragem pelas cols. “E” e “F”, Grupo 82, sem devolução (GR.82=VENDA PROCESSADOS AVES MI E ME). (...)”

Nota-se que as explicações da contribuinte voltam-se para esclarecer o rateio dos créditos presumidos do art. 55 da Lei nº 12.350/2010 (produção de carne in natura para exportação) e do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (produção de processados de carne a partir de aquisições de animais vivos), e não o rateio entre os créditos presumidos do art. 56 da Lei nº 12.350/2010 (produção de processados de carnes a partir de aquisições de carne in natura) e do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (produção de processados de carne a partir de aquisições de animais vivos).

Para fazer jus ao creditamento o contribuinte precisaria, conforme exposto no tópico **“Do ônus da prova.”**, identificar e comprovar, com clareza, o seu alegado direito creditório.

Portanto, por falta de comprovação, corretas as glosas efetuadas dos créditos presumidos do art. 56 da Lei nº 12.350/2010 e do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 relacionados a produção de processados de carne (NCM 16).

Forte nestes argumentos, nego provimento ao capítulo recursal.

A recorrente se insurge contra as glosas efetuadas pela fiscalização que entendeu dar direito a crédito apenas a energia consumida pelo estabelecimento.

Não vejo reparos a fazer, pois entendo correto o procedimento.

A legislação aplicável - arts. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 - autoriza o desconto de créditos apenas em relação à energia elétrica efetivamente consumida. Para interpretar corretamente esses dispositivos, é necessário distinguir “demanda contratada” de “energia consumida”.

Conforme as Resoluções da ANEEL (nº 414/2010 e nº 1.000/2021), demanda contratada é a potência ativa que a distribuidora se obriga a disponibilizar continuamente ao consumidor, devendo ser paga independentemente de sua utilização. Trata-se, portanto, de um valor pago pela disponibilização da capacidade de fornecimento, e não pelo consumo efetivo de energia.

Já a energia consumida corresponde à quantidade efetivamente utilizada, medida em kWh ou MWh, aferida por medição técnica.

Assim, como o regime não cumulativo do PIS e da COFINS prevê hipóteses taxativas de creditamento (*numerus clausus*), apenas os dispêndios com energia efetivamente consumida geram direito a crédito. A inclusão da demanda contratada configuraria ampliação indevida da hipótese legal de creditamento.

Portanto, nego provimento ao capítulo recursal.

FRETE SEM DIREITO AO CRÉDITO – EMPRESAS ENQUADRADAS NO SIMPLES NACIONAL

Alega a recorrente:

Em análise as planilhas anexadas aos autos pela autoridade fiscal após a diligência fiscal, verificou-se que foram glosados créditos de fretes contratados junto a empresas optantes pelo simples nacional, por não se enquadrar como empresa de serviço de transporte rodoviário de carga, conforme dispõe o art. 3º, §§ 19 e 20 e art.15, inc. II, todos da Lei nº 10.833, de 2003:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

§ 19. As pessoas jurídicas que contratem serviço de transporte de carga prestado por:

[...]

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços

§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1o e 10 a 20 do art. 3o desta Lei;”

Não obstante tais alegações, a autoridade deixou de verificar que as empresas listadas são transportadoras, conforme podemos observar nos exemplos abaixo:

(...)

Sendo que estas informações se repetem para os demais fretes contratados, e que foram objeto de glosa.

Dessa forma, não subiste o argumento para a glosa dos créditos relativos a transportes de carga, já que as operações se enquadram na legislação acima citada.

Ocorre que as glosas referentes aos serviços prestados por empresas optantes pelo SIMPLES tiveram como *ratio decidendi* a falta de provas da prestação dos serviços e não por serem optantes pelo SIMPLES. Nas considerações sobre a diligência, a recorrente repete a insurgência sobre glosas de serviços prestados por optantes pelo SIMPLES.

Trago parte da diligência fiscal e das considerações feitas pela recorrente sobre a diligência, que tratou do assunto.

Diligência Fiscal

b.2) P.A. 02/2015 – Créd. 2 e 7 Adicionalmente, foram encontrados CT-e de fretes contratados junto a empresas optantes do SIMPLES Nacional no transporte de mercadoria/produtos próprios (art.3º, §§ 19 e 20 e art.15, inc.II, todos da Lei nº 10.833, de 2003), em que não é o tomador do serviço de frete, CT-e sem NF que identifique a mercadoria/produto transportado e transferências entre estabelecimentos comerciais;

Considerações sobre a diligência fiscal.

Por último, relativo aos créditos de fretes contratados junto a empresas optantes pelo simples nacional, observa-se o que o i. Fiscal deixou de considerar que as empresas optantes do Simples Nacional pagam de forma unificada as Contribuições Sociais do PIS e da COFINS, de maneira que, em observância ao princípio da não-cumulatividade, aplicada as tais contribuições, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativo poderão descontar os

créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante Simples Nacional – vide o Ato Declaratório Interpretativo da RFB, de nº 15/2007.

Portanto não vejo fatos ou fundamentos jurídicos para reformar o capítulo recursal, de forma que mantenho as glosas efetuadas.

Conclusão

Por todo exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário. Na parte conhecida, afasto as preliminares de nulidade e nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho