



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.721017/2017-40
ACÓRDÃO	3102-003.436 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SEARA COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE. DILIGÊNCIA FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não se configura nulidade por deficiência de fundamentação quando o despacho decisório e o relatório de diligência apresentam, ainda que de forma complementar, os fundamentos das glosas efetuadas, com indicação da legislação aplicável e dos elementos constantes das planilhas e documentos fiscais.

Atendidos os requisitos de motivação previstos no art. 31 do Decreto nº 70.235/1972 e no art. 50 da Lei nº 9.784/1999, e assegurado o pleno exercício do direito de defesa, rejeita-se a preliminar de nulidade.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. TEMA 779/STJ.

No regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o direito ao creditamento pressupõe a demonstração da essencialidade ou relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, nos termos da tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR (Tema 779).

A caracterização do insumo deve ser realizada caso a caso, considerando as especificidades da atividade exercida, o emprego concreto no processo produtivo ou na prestação de serviços e a comprovação objetiva de sua indispensabilidade ou relevância. A mera alegação genérica não é suficiente para o reconhecimento do crédito, sendo indispensável a

apresentação de prova idônea quanto à efetiva utilização do dispêndio e sua vinculação com a atividade empresarial.

ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA. SÚMULA CARF Nº 224.

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a demanda contratada.

FRETES. SUBCONTRATAÇÃO. CT-e. FRETE TRIBUTADO.

Mantém-se a glosa dos créditos das contribuições relativos a fretes cuja prestação do serviço não restou comprovada por documentação idônea, especialmente pela ausência dos correspondentes Conhecimentos de Transporte.

FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. SÚMULA CARF Nº 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELAS CONTRIBUIÇÕES. SÚMULA CARF Nº 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

INSUMO. LENHA. AQUISIÇÃO.

Não é permitido o creditamento de insumos adquiridos sem a comprovação do pagamento das contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO AGROPECUÁRIO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. CONTROLE CONTÁBIL APARTADO. METODOLOGIA DE RATEIO. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

O crédito presumido pressupõe a aquisição de insumos sob regime de suspensão do PIS e da Cofins, bem como a manutenção de controles contábeis apartados e documentação idônea que permitam a verificação da origem, destinação e correta apuração dos valores creditados.

A ausência de registros segregados e de prova suficiente quanto à parcela dos produtos adquiridos ao amparo da suspensão e destinação dos

insumos bem como, à metodologia de rateio adotada compromete a rastreabilidade e a liquidez do crédito, inviabilizando seu reconhecimento.

BENS PARA REVENDA. AUSÊNCIA DE GLOSA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Não há controvérsia quanto ao mérito do creditamento de bens para revenda quando ausente impugnação específica a rubrica.

O pedido de nulidade do Despacho Decisório por suposta falta de esclarecimento na apuração final quando demonstrado que a fiscalização trabalhou exclusivamente com os valores glosados que refletem com os valores exibidos nas planilhas de controle do crédito, afasta-se a alegação de omissão ou erro material.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em votar da seguinte forma: i) por unanimidade de votos, para rejeitar as preliminares arguidas pela Recorrente, inclusive a alegação de nulidade do Despacho Decisório quanto aos créditos relativos a bens para revenda, e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas ao frete incidente na aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições, quando o serviço de transporte for operação tributada; ii) por maioria de votos, para manter as glosas sobre: a) frete vinculado à transferência de produtos acabados para centros de distribuição;; b) energia contratada; e c) aquisição do insumo lenha. Vencida a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa. Designado o conselheiro Fábio Kirzner Ejchel para redigir o voto vencedor; e; iii) por voto de qualidade, para manter a glosa sobre o frete subcontratado decorrente de serviço de transporte prestado pela própria Recorrente. Vencidos os conselheiros Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Corrêa e Joana Maria de Oliveira Guimarães que entendiam pelo provimento neste ponto. Designado o conselheiro Fábio Kirzner Ejchel para redigir o voto vencedor. Com relação aos créditos extemporâneos, os conselheiros Pedro Sousa Bispo, Jorge Luís Cabral e Fábio Kirzner Ejchel votaram pelas conclusões, por entenderem que a súmula 231 se aplica ao caso.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antônio de Souza Correa, Fábio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Adoto o relatório constante da Resolução nº 3101-000.516, por meio da qual o julgamento foi convertido em diligência, com o objetivo de apurar o crédito registrado extemporaneamente pela Recorrente, nos termos a seguir transcritos:

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

1. Seara Comércio de Alimentos Ltda, pessoa jurídica acima identificada, transmitiu Pedido de Ressarcimento nº 32725.61467.120517.1.5.18-6346, no valor de R\$ 1.816.418,21, decorrente de créditos de PIS, apurados no 4º trimestre de 2015.
2. A DERAT-SP proferiu Despacho Decisório, de fls. 188/202 no qual indeferiu o Pedido, sem análise do mérito, pois o interessado possuía ação judicial que poderia impactar o valor a ser ressarcido.
3. O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade na qual suscitou, entre outros, a nulidade do Despacho Decisório, pois ausente a motivação das glosas, e incorreta a qualificação do interessado.
4. Em 31/05/2019, o juiz da 13ª Vara Cível Federal de São Paulo, nos autos do Mandado de Segurança nº 5006427-72.2019.4.03.6100, determinou que a DERATSP proferisse novo Despacho Decisório, agora, com a análise do mérito.
5. Em atenção ao que foi determinado pelo Poder Judiciário, a Unidade de Origem proferiu Despacho Decisório, de fls. 305/324, cientificado ao contribuinte em 14/08/2019 (fl. 326), na qual reconheceu parte do crédito pleiteado. Estes foram os fundamentos para o reconhecimento parcial dos créditos:

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

descontado_deduzido 1T16 - item 1-Controle de Crédito Descontado fl.187 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 matériaprima 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.304 ã pag, Linha 155, no valor de R\$ 2.722.450,11.

6. O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, de fls. 337/389, em 12/09/2019 (fl. 481), 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, 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.

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. 825/849 do qual se extrai:

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

a) Com relação às despesas com frete, o contribuinte pondera que as informou também no bloco F da EFD Contribuições. A autoridade fazendária deverá analisar as despesas contidas no bloco F e verificar se podem gerar créditos de PIS/Cofins. Nestes casos, discriminar os valores – o contribuinte apresentou em sua Manifestação de Inconformidade Fretes F100 – Natureza 02, 03 e 07 (fl.408/410 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 1T16 (fl.821 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.301 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 1T16 cód 201 301 306 (fl.304 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 1T16 / 2-DESCONTOS DE OFÍCIO créd. cód. 101,201 e 301 / Valor do Créd. Apur. Fiscaliz.(fl.304 ã pag). Apenas em fev/2016 o crédito por aquisição de mercadorias para revenda, cód.01, não consta na planilha Apropriação de Crédito; f) a aquisição de lenha foi desconsiderada pela autoridade fiscal. Caso esta lenha seja utilizada na atividade produtiva da empresa, por exemplo na alimentação de caldeiras, caberá ao auditorfiscal informar o respectivo crédito – apenas a lenha sem confirmação de pagamento da contribuição foi glosada em EFD Contr Créd 1_4 12 bl.C 16 01 a 03 (fls.287/289 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 1T16 (fl.296 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 1T16 cód 201 301 306 (fl.304 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 CTRC.

10. É o relatório

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

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

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

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

DESPESAS COM TRANSPORTE. CRÉDITO

Podem compor a base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS as despesas com frete na venda de bens e os gastos com transporte de insumos e

produtos em elaboração, inciso VIII do § 1º do art. 176 da IN-RFB nº 2.121/2022.

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

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

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

CRÉDITO PRESUMIDO. Lei nº 12.350/2010.

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

ICMS. BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS.

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

ICMS. BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS.

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

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

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

3. FUNDAMENTOS

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

3.2. DOS CRÉDITOS ANTERIORMENTE UTILIZADOS

3.3. ENERGIA ELÉTRICA

3.4. FRETES

3.4.1. FRETES - TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS

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

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

3.4.4. DOS FRETES DE EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

3.5. BENS E SERVIÇOS INSUMOS

3.5.1. AQUISIÇÃO SEM O PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO

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

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

B) DA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO

3.8. BENS PARA REVENDA

4. NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

A recorrente encerra sua peça recursal requerendo:

5. DO REQUERIMENTO

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

a) Decretar a nulidade do Despacho Decisório e Acórdão de Manifestação de Inconformidade ora combatidos, por ofensa ao direito de defesa da recorrente e diante da deficiência da fundamentação do ato exarado pela administração tributária nos autos;

b) Caso não seja reconhecida a nulidade das decisões, requer-se que sejam acolhidas as fundamentações exaradas ao longo deste recurso, e, conseqüentemente que seja deferido o direito creditório em sua totalidade;

c) Por fim, caso seja entenda-se necessários, requer-se a conversão do julgamento em diligência para análise dos novos documentos acostados nos autos e para saneamento das nulidades apontadas.

É o relatório.

A diligência foi determinada com seguintes fins:

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

a) Indique a origem e natureza dos créditos apurados em período anterior ao ora analisado, informe a data de origem e confirme se foram aproveitados em outros períodos;

b) Elabore planilha com indicação da origem (data de emissão da nota fiscal e data da efetiva aplicação/uso dos serviços adquiridos), e da natureza do crédito

extemporâneo levando-se em conta os registros nos campos 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (COFINS) da EFD-Contribuições;

c) Informe se houve retificação das obrigações acessórias pela recorrente;

d) Confirme se os créditos foram apropriados em outros períodos e se foi escriturado no prazo de 05 anos; DOCUMENTO VALIDADO

e) Indique se os serviços são essenciais ou necessários ao processo produtivo da recorrente, de acordo com o teste de subtração e da IN RFB nº 2.121/22;

f) Intime a recorrente para apresentar esclarecimentos e documentos relativos aos insumos registrados extemporaneamente bem como, apurados em períodos anteriores de modo que possibilite os trabalhos da fiscalização;

g) Finalizado o trabalho, elabore relatório fiscal conclusivo com a recomposição da base de cálculo do PIS e da COFINS e indique os ajustes nos valores autuados, sendo o caso;

h) Cientifique a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para que, a depender, apresente manifestação ou impugnação (art. 15 do Decreto nº 70.235/72;

i) Após, sejam os autos devolvidos a esta Relatora para que seja dado prosseguimento ao julgamento.

Encerrados os trabalhos, a Unidade de Origem expediu o Relatório Conclusivo de Diligência (e-fls. 1273/1290), do qual foi dada vista à Recorrente, que apresentou manifestação às e-fls. 1297/1308.

É o relatório, considerando que todos os elementos constantes do resultado da diligência, bem como a manifestação complementar da Recorrente, serão analisados no corpo do voto.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

O exame de admissibilidade do recurso voluntário foi realizado por ocasião do julgamento da proposta de diligência no Colegiado nº 3101.

Em razão da alteração da composição da Turma, submeto novamente à apreciação o exame dos requisitos de admissibilidade do recurso, bem como da preliminar de nulidade, igualmente analisada naquela oportunidade.

EXAME DE ADMISSIBILIDADE.

Cumpridos os requisitos formais necessários à validade do recurso voluntário interposto pela Recorrente, decido pelo seu conhecimento e regular processamento.

RECAPITULAÇÃO DOS FATOS E DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO.

Em síntese, a fiscalização instaurou procedimento administrativo fiscal com o objetivo de apurar créditos de PIS e de Cofins, no regime não cumulativo, vinculados a receitas não tributadas (código 201), receitas de exportação (código 301) e crédito presumido da atividade agropecuária (código 306), relativos aos anos-calendário de 2015 e 2016, circunscrevendo-se o presente litígio, no que tange ao PIS, ao crédito referente ao 4º trimestre de 2015.

A controvérsia recai, portanto, sobre crédito tributário apurado pela Recorrente e formalizado por meio de PER/DCOMP, no âmbito da sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS.

Submetido o pleito à apreciação da autoridade fiscal competente, em sede de despacho decisório, a base de cálculo do crédito foi objeto de deduções em razão da glosa de determinados insumos considerados não essenciais ou não relevantes, à luz dos critérios firmados pelo Superior Tribunal de Justiça e dos atos normativos infralegais expedidos pela Receita Federal do Brasil.

Nesse contexto, os créditos glosados pela fiscalização e mantidos pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, por ocasião da apreciação da manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente — e que constituem o objeto do Recurso Voluntário (e-fls. 1140 e ss.) — são os seguintes:

3.3. Energia elétrica

3.4. Fretes e Armazenagem

3.4.1. Fretes – transferência de produtos acabados

3.4.2. Frete de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições

3.4.3. Glosa por ausência de apresentação de CT-e das subcontratadas

3.4.4. Fretes de empresas optantes pelo Simples Nacional

3.5. Bens e serviços insumos

3.5.1. Aquisição sem o pagamento de contribuição

a) Insumo isento possibilita a tomada de crédito;

b) Insumo tributado a alíquota zero não gera direito a crédito;

3.6. Crédito extemporâneo de despesas com fretes, insumos e serviços

3.7. Glosas de crédito presumido

a) Glosas decorrentes da ausência de pagamento de contribuição na aquisição – crédito presumido agropecuário pelo fornecedor pessoa jurídica

b) Metodologia de apuração do crédito presumido

Além do mérito recursal, foram igualmente devolvidas a este Colegiado as seguintes matérias para apreciação:

3. Fundamentos

3.1. Nulidade por deficiência de fundamentação e ofensa ao direito de defesa

3.2. Créditos anteriormente utilizados

A empresa, que exerce atividades de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral; comércio atacadista de alimentos para animais (rações, medicamentos e suplementos); comércio atacadista de matérias-primas e insumos agrícolas; comercialização de ovos e pintos de um dia; entreposto de compra, armazenamento e comercialização de grãos; exportação e importação de produtos alimentícios, matérias-primas, insumos agropecuários, implementos e equipamentos; prestação de serviços de transporte; atividades administrativas; participação societária em outras empresas; e depósito de mercadorias para terceiros (exceto armazéns gerais e guarda-móveis), desenvolve complexo processo produtivo envolvendo aves, suínos e seus derivados, conforme descrito no Laudo Técnico acostado aos autos.

Delimitada a controvérsia, passo ao exame da matéria.

PRELIMINARES DE NULIDADE.

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO E DO DESPACHO DECISÓRIO.

Em apertada síntese, sustenta a Recorrente que a DRJ determinou à Unidade de Origem que, por meio de diligência fiscal, esclarecesse e detalhasse os fundamentos de cada glosa constante das planilhas anexas. Argumenta, porém, que a fiscalização teria se limitado a descrever e mapear documentos, sem apresentar a fundamentação legal e a justificativa individualizada das glosas efetuadas.

Acrescenta que mesmo as planilhas posteriormente “revisadas” mantiveram glosas desprovidas de explicação, seja no despacho decisório, seja na informação fiscal. Tal metodologia, segundo afirma, teria resultado na manutenção de glosas sem motivação clara, configurando cerceamento do seu direito à defesa.

Com a devida vênia, ousou discordar da Recorrente.

O despacho decisório, bem como o Relatório de Diligência elaborado em cumprimento à determinação proferida ainda na primeira instância, apresenta — ainda que de forma complementar — as razões que embasaram as glosas e/ou o reconhecimento dos créditos

relativos aos bens e serviços adquiridos para a consecução da atividade societária da Contribuinte. As informações constantes das planilhas elaboradas pelas partes incluem dados das notas fiscais, a natureza das operações e demais elementos aptos a demonstrar a composição da base de cálculo dos créditos e das correspondentes glosas.

Além disso, a legislação aplicável aos critérios de fruição do crédito presumido — modalidade adotada pela Recorrente — foi devidamente indicada e explicitada pela autoridade fiscal. Eventual deficiência na motivação do despacho decisório revela-se, portanto, sanável no caso concreto, não ensejando a nulidade pretendida.

No mesmo sentido, verifica-se que a decisão recorrida se encontra suficientemente motivada, enfrentando de modo adequado os argumentos deduzidos na manifestação de inconformidade, em estrito atendimento aos requisitos previstos no art. 31 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 50 da Lei nº 9.784/99.

Tanto é assim que a Recorrente pôde apresentar de forma plena e detalhada sua tese defensiva, a qual foi devidamente apreciada pela autoridade julgadora, inclusive resultando em êxito parcial quando da realização da diligência determinada pela DRJ.

Diante do exposto, **rejeito a preliminar de nulidade suscitada.**

INEXISTÊNCIA DE PRESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS APURADOS.

A fiscalização glosou parte dos créditos pleiteados (códigos 106, 208 e 308) sob dois fundamentos: (i) ocorrência de prescrição em determinados períodos, com base no art. 1º do Decreto nº 20.910/1932; e (ii) utilização de créditos já objeto de distintos Pedidos de Ressarcimento.

Quanto à prescrição, a Recorrente sustenta a inaplicabilidade do art. 1º do Decreto nº 20.910/1932 aos créditos de PIS e Cofins apurados no regime não cumulativo, ao argumento de que tais créditos permanecem registrados em conta gráfica e somente podem ser utilizados para compensação ou ressarcimento das próprias contribuições, inexistindo, assim, exercício de direito sujeito a prazo prescricional.

No tocante à alegada duplicidade de utilização, a Recorrente reconhece equívoco na indicação dos períodos informados no pedido sob exame, afirmando, contudo, que tal falha formal não afasta a existência do direito creditório. Esclarece que, em razão de suas atividades, mantém saldo credor contínuo de PIS e Cofins nos anos-calendário de 2015 e 2016, decorrente da sistemática mensal de apuração e acumulação de créditos.

Sustenta, ainda, que o indeferimento desconsiderou o princípio da verdade material, ao deixar de recompor o controle de utilização dos créditos, requerendo, por isso, a reconsideração do Pedido de Ressarcimento.

Em tese, não assiste razão à Recorrente.

O crédito pleiteado está sujeito ao prazo prescricional previsto no art. 168 do Código Tributário Nacional, não prosperando a alegação de inaplicabilidade da prescrição aos créditos de PIS/COFINS mantidos em conta gráfica.

Do mesmo modo, reconhecida a duplicidade pela própria Recorrente, incumbia-lhe adotar as providências cabíveis — como a retificação, reapresentação ou cancelamento do PER/DCOMP — a fim de possibilitar a verificação da certeza e da liquidez do crédito, nos termos dos arts. 165, 168 e 170 do CTN e do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Todavia, no caso concreto, a diligência realizada pela Unidade de Origem confirmou **que o contribuinte apurou saldo credor de PIS e Cofins em todos os períodos examinados, inexistindo débito a pagar, bem como que não houve duplicidade de lançamentos entre os anos de 2014 e 2017.**

Diante desse contexto fático apurado em diligência, **o indeferimento promovido pela autoridade fiscal deve ser revisto, com o cancelamento das glosas efetuadas sob tais fundamentos, ressalvados os créditos lançados de forma extemporânea,** os quais serão examinados em tópico próprio, à luz dos elementos apurados na diligência.

DILIGÊNCIA PROPOSTA E SEU RESULTADO.

Consoante narrado, a primeira diligência realizada foi determinada ainda pela DRJ. Posteriormente, por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário, o Colegiado, antes mesmo da apreciação do mérito recursal, converteu o julgamento em diligência.

Sintetizo, a seguir, o resultado da diligência fiscal realizada pela Unidade de Origem, em cumprimento à resolução proferida pela DRJ, cujas conclusões refletem o reconhecimento parcial de créditos e a manutenção de determinadas glosas, conforme detalhado no relatório fiscal.

CONCLUSÃO

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.514/516 i! 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, § 4" 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 em Armazéns Gerais, cujos valores foram quase todos confirmados, conforme EFD Contr bl.A 1T16 (fl.928 i! 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 n' 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.320 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 1T16 cód 201 301 306 (fl.323 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 1T16 / 2 DESCONTOS DE OFÍCIO créd. cód. 101, 201 e 301 / Valor do Créd. Apur. Fiscaliz. (fl.323 ã pag). Apenas em fev/2016 o crédito por aquisição de mercadorias para revenda, cód.01, não consta na planilha Apropriação de Crédito;

f) a aquisição de lenha foi desconsiderada pela autoridade fiscal. Caso esta lenha seja utilizada na atividade produtiva da empresa, por exemplo na alimentação de caldeiras, caberá ao auditor fiscal informar o respectivo crédito – apenas a lenha sem confirmação de pagamento da contribuição foi glosada em EFD Contr Créd 1_4 12 bl.C 16 01 a 03 (fls.306/308 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 n" 12.350, de 2010;

g) Segundo o contribuinte, para fins de apuração do crédito presumido previsto nos artigos 55 e 56 da Lei n' 12.350/2010 e no art. 8' da lei n' 10.925/2004, a fiscalização não observou que a pessoa jurídica também produz mercadorias classificadas no código 16 da NCM. A autoridade fiscal deverá manifestar-se sobre esta argumentação, retificando a apuração do direito creditório, se for o caso – Nas planilhas 178 CRED PRES AVES SUÍNOS CARNE NAT 1T16 (fl.315 ã pag), no caso do art. 56 da Lei n" 12.350, de 2010, alíquotas de 0,1985 PIS e 0,912% Cofins, foi indicada na planilha Apropriação de Crédito 1T16 cód 201 301 306 (fl.323 ã pag), a informação de Créd.Pres.Agrup. Vendas Carne Analítico – B.C.Fiscaliz L n" 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.8" da Lei n" 10.925, de 2004, alíquotas 0,99% PIS e 4,56% Cofins, a informação de Vendas Aves Suíno Analítico – B.C.Fiscaliz L n" 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 tais glosas;

23. Tendo em vista a Diligência requerida pela DRJ no item 1, nos termos dos arts.6' da Lei n' 10.593, de 2002 e art. 36, § 1' do Decreto n' 7.574, de 2011, proponho o reconhecimento parcial dos créditos de PIS não cumulativos vinculados a receitas não tributadas (201), de exportação (301) e de crédito presumido agropecuário (306) do 1º trim/2016, no valor total de R\$ 786.521,68, ou reconhecimento da manifestação de inconformidade apresentada de R\$ 195.463,48.

As conclusões da diligência resultaram **na manutenção de diversas glosas**, bem como no **reconhecimento parcial de direito creditório**, cujos motivos e fundamentos são sintetizados abaixo, conforme itens da decisão recorrida:

- a) **Energia elétrica:** Foram mantidas as glosas relativas à energia elétrica contratada, uma vez que somente a energia efetivamente consumida gera direito a crédito de PIS/COFINS;
- b) **Fretes – subcontratação:** Foram mantidas as glosas das despesas de frete por ausência dos Conhecimentos de Transporte (CT) emitidos pelas transportadoras subcontratadas. A ausência dessa documentação não foi suprida por outros documentos, e o fato de a emissão do CT ser realizada por terceiros não exime o contribuinte do dever de obtê-lo. As glosas alcançam, inclusive, operações intercompany e subcontratações de transportadores optantes pelo Simples Nacional;

- c) **Fretes vinculados a mercadorias não tributadas:** Foram mantidas as glosas por ausência de previsão legal. A legislação prevê crédito de frete apenas em hipóteses específicas — venda de bens e transporte de insumos ou produtos em elaboração — desde que vinculadas a operações sujeitas ao PIS/COFINS;
- d) **Frete como custo de aquisição:** Entendeu a DRJ que o frete na aquisição de bens não gera crédito de forma autônoma, mas apenas por integrar o custo da mercadoria destinada à revenda ou ao uso como insumo. Quando o bem transportado não gera crédito de PIS/COFINS, o frete a ele vinculado também não gera. As despesas de frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não geram crédito por ausência de previsão legal. Já os fretes de insumos e produtos em elaboração poderiam ser considerados insumos, desde que comprovados, o que não ocorreu no caso analisado;
- e) **Armazenagem:** Após a realização de diligência fiscal, foi reconhecida a maior parte do direito creditório relativo às despesas com armazenagem, com fundamento na documentação apresentada pelo contribuinte, conforme os valores discriminados nas planilhas constantes da Informação Fiscal;
- f) **Bens para revenda:** No período de fevereiro de 2016, não houve glosa de créditos relativos a bens destinados à revenda, razão pela qual os respectivos créditos foram integralmente ressarcidos. Já nos períodos de janeiro e março de 2016, verificou-se a glosa parcial dos créditos vinculados a tais aquisições.
- g) **Bens utilizados como insumos (lenha):** Foi glosada exclusivamente a lenha adquirida sem o pagamento das contribuições. Ademais, a lenha classificada na NCM 4401 não integra o rol de insumos aptos à geração de crédito presumido, nos termos da Lei nº 12.350/2010. O contribuinte não apresentou elementos probatórios capazes de demonstrar que as glosas incidiram sobre operações tributadas.
- h) **Crédito extemporâneo:** O reconhecimento de créditos fora do período de apuração, sem a devida retificação do DACON, da EFD-Contribuições e da DCTF, com vistas ao ajuste no período correto, desvirtua o regime de apuração e pode resultar na constituição de créditos indevidos.
- i) **Crédito presumido:** A fiscalização procedeu à glosa parcial do crédito presumido em razão da ausência de suspensão do pagamento das contribuições nas aquisições e da inexistência de controles de produção adequados. O contribuinte alegou a utilização de insumos tanto na produção de carne in natura quanto de carnes processadas, afirmando ter adotado critério de rateio proporcional. Contudo, não foram apresentados controles de produção capazes de distinguir as operações, tampouco o método de rateio adotado permitiu identificar a origem

legal dos créditos presumidos. Diante da ausência de comprovação e da coincidência dos valores apurados, a glosa foi mantida.

Das rubricas revertidas, a DRJ afastou as glosas relativas às despesas de armazenagem (nas parcelas devidamente comprovadas) e determinou a inclusão do ICMS na base de cálculo dos créditos. A decisão, contudo, reconhece crédito em montante inferior ao sugerido pela fiscalização em sede de diligência, especialmente no tocante aos fretes sobre mercadorias não tributadas. Isso porque, segundo a DRJ, a revogação do inciso XVIII do art. 176 da IN RFB nº 2.121/2022 pela IN RFB nº 2.152/2023 restabeleceu o cenário original de ausência de fundamento legal para a concessão de tais créditos.

Posteriormente, o CARF determinou a baixa dos autos em diligência, com vistas ao aprofundamento da instrução processual em relação ao crédito extemporâneo, incumbindo à Unidade de Origem a realização das seguintes providências: (i) indicar a origem e a natureza dos créditos apurados em período anterior ao ora analisado, informando a data de sua constituição e confirmando eventual aproveitamento em outros períodos; (ii) elaborar planilha contendo a origem dos créditos extemporâneos, com a indicação da data de emissão das notas fiscais, da data da efetiva aplicação ou uso dos serviços adquiridos e da respectiva natureza, considerando os registros dos campos 1100 e 1101 (PIS) e 1500 e 1501 (Cofins) da EFD-Contribuições; (iii) informar acerca da existência de retificação das obrigações acessórias; (iv) confirmar se os créditos foram apropriados em outros períodos e se a escrituração ocorreu dentro do prazo decadencial de cinco anos; (v) indicar se os serviços relacionados aos créditos atendem aos critérios de essencialidade ou necessidade ao processo produtivo da recorrente, à luz do teste de subtração e da Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022; e, (vi) bem como intimar a recorrente para apresentar esclarecimentos e documentação relativa aos insumos registrados extemporaneamente e àqueles apurados em períodos anteriores, de modo a viabilizar os trabalhos de fiscalização.

Após o cumprimento da diligência determinada, a Unidade de Origem concluiu que os créditos lançados de forma extemporânea não foram devidamente comprovados pelo contribuinte, uma vez que não foi apresentada documentação hábil e idônea apta a demonstrar a data da efetiva aquisição das Notas Fiscais e dos Conhecimentos de Transporte a eles vinculados. Em razão disso, considerou-se não atendidos os itens “b” e “f” da diligência, referentes à apresentação das planilhas com a origem e a natureza dos créditos extemporâneos, bem como à respectiva comprovação documental.

A fiscalização destacou, ainda, que, desde agosto de 2013, a Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012 veda o preenchimento do Registro 1101 da EFD-Contribuições para fins de apropriação de créditos extemporâneos. Diante dessas constatações, concluiu-se pelo indeferimento integral dos créditos lançados fora do período de apuração.

No que concerne às obrigações acessórias, verificou-se que não houve retificação da DCTF, tendo em vista que o contribuinte apurou saldo credor no período compreendido entre janeiro de 2014 e junho de 2017. Da mesma forma, não foram identificadas retificações da EFD-

Contribuições relativas aos períodos situados entre a data de emissão dos documentos fiscais e o respectivo lançamento extemporâneo dos créditos.

Quanto à eventual duplicidade de aproveitamento, apurou-se que os créditos lançados extemporaneamente não foram apropriados em duplicidade no período compreendido entre janeiro de 2014 e setembro de 2017.

No tocante à análise da essencialidade e da relevância dos serviços, com base no teste de subtração, concluiu-se, em exame sumário, que determinados créditos não atendem a tais critérios em relação ao processo produtivo da recorrente. Nessa situação enquadram-se os créditos relativos a fretes escriturados no Bloco D da EFD-Contribuições, conforme planilha específica, tendo sido identificados, inclusive, Conhecimentos de Transporte Eletrônicos referentes a transferências entre estabelecimentos comerciais.

Foram igualmente examinados os fundamentos legais aplicáveis aos créditos vinculados a receitas não tributadas, a receitas de exportação e aos créditos presumidos agropecuários, considerando-se as hipóteses de suspensão das contribuições, as vedações ao aproveitamento pelo fornecedor e os limites legais aplicáveis ao ressarcimento ou ao desconto. Nessa análise, observou-se a distinção entre créditos passíveis de ressarcimento e aqueles passíveis apenas de desconto.

Ao final, a Unidade de Origem propôs o reconhecimento parcial dos créditos de PIS não cumulativos vinculados a receitas não tributadas (código 201), a receitas de exportação (código 301) e a crédito presumido agropecuário (código 306), relativos ao quarto trimestre de 2016, no montante total de R\$ 786.521,68, ou o não reconhecimento do Recurso Voluntário no que se refere aos créditos lançados de forma extemporânea.

A recorrente, intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, sustentou, em síntese, o direito à apropriação de créditos extemporâneos de PIS e COFINS, com fundamento no art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, segundo o qual o crédito não aproveitado em determinado mês pode sê-lo nos meses subsequentes.

Argumentou que a legislação não condiciona o aproveitamento extemporâneo à retificação de obrigações acessórias, entendimento que também estaria amparado por instruções normativas então vigentes, soluções de consulta da Receita Federal e pelo respeito ao prazo prescricional de cinco anos.

Afirmou que, em atendimento à diligência, apresentou os arquivos da EFD-Contribuições (memórias de cálculo do PIS e da COFINS) referentes aos períodos anteriores, com o objetivo de demonstrar a inexistência de aproveitamento em duplicidade dos créditos pleiteados como extemporâneos. Sustentou que a conferência da não duplicidade poderia ser realizada por meio da verificação dos documentos fiscais lançados de forma extemporânea nos arquivos disponibilizados.

Esclareceu que os créditos extemporâneos decorrem de aquisições de bens e serviços utilizados em diversas etapas do processo produtivo, abrangendo, entre outros, insumos, embalagens para industrialização, devoluções de vendas, fretes nas operações de venda e de compra, bem como transferências de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, necessárias ao adequado armazenamento e à logística do processo produtivo.

A recorrente afirmou ter apresentado planilhas contendo a identificação dos créditos glosados por extemporaneidade, com indicação da data de emissão das notas fiscais, da data da efetiva aplicação ou uso dos serviços e da natureza dos créditos, além de informações complementares sobre a utilização dos bens e serviços. Aduziu, ainda, ter juntado laudos dos processos produtivos, com o intuito de demonstrar tecnicamente a utilização dos insumos e serviços.

Sustentou que os documentos e informações apresentados seriam suficientes para comprovar a essencialidade e a necessidade dos serviços ao processo produtivo, atendendo aos requisitos da diligência. Não obstante, afirmou que a fiscalização considerou insuficientes os esclarecimentos e manteve o indeferimento dos créditos, reiterando exigências que, a seu ver, não encontram respaldo na legislação aplicável.

A recorrente destacou que a própria fiscalização reconheceu a inexistência de duplicidade na apropriação dos créditos extemporâneos no período de janeiro de 2014 a setembro de 2017. Contestou, contudo, a conclusão fiscal quanto à ausência de essencialidade dos créditos de frete, sustentando que as despesas com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos seriam indispensáveis à sua atividade, notadamente em razão da natureza perecível dos produtos comercializados.

Por fim, afirmou que a diligência teria por objetivo apenas a verificação da origem, da natureza dos créditos e da inexistência de duplicidade, aspectos que, segundo a recorrente, foram devidamente demonstrados, defendendo, assim, o reconhecimento do direito à apropriação dos créditos extemporâneos pleiteados.

Destacados os principais pontos do trabalho fiscal e da manifestação da recorrente, passo à apreciação das glosas efetuadas pela autoridade fiscal, mantidas pela DRJ e objeto do Recurso Voluntário.

MÉRITO RECURSAL.

ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA, PILARES DO REGIME NÃO CUMULATIVO DOS CRÉDITOS.

É consabido que a essencialidade e a relevância constituem os pilares do regime não cumulativo de apuração dos créditos, na medida em que delimitam o conceito de insumo para fins de creditamento. Tal entendimento decorre da tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, cuja

observância é obrigatória pelos membros deste Conselho, nos termos do art. 98, inciso II, alínea “b”, e do art. 99 da Portaria MF nº 1.634/2023.

Esses critérios orientam a identificação dos bens e serviços cuja subtração comprometeria o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte ou afetaria a qualidade, a viabilidade ou a regularidade do produto final ou da prestação do serviço, de modo a assegurar que o direito ao crédito esteja efetivamente vinculado à participação do dispêndio no processo produtivo ou na atividade empresarial desempenhada.

Nesse sentido, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 passou a orientar a atuação fiscal quanto à interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, consolidando o entendimento jurisprudencial então firmado. Posteriormente, a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022 regulamentou de forma sistematizada as regras de apuração e fiscalização da não cumulatividade, incorporando o entendimento técnico e jurisprudencial já consolidado.

À luz da legislação de regência e dos atos normativos mencionados, a análise do conceito de insumo deve ser realizada caso a caso, considerando-se, cumulativamente:

(i) as especificidades da atividade econômica efetivamente desempenhada pelo contribuinte;

(ii) o emprego concreto do bem ou serviço nas etapas do processo produtivo ou da prestação de serviços; e

(iii) a comprovação de sua indispensabilidade ou relevância para o resultado da produção ou da atividade exercida.

Nessa linha, a essencialidade refere-se ao bem ou serviço cuja retirada interfere diretamente na execução da atividade empresarial ou inviabiliza o resultado pretendido, enquanto a relevância está associada à utilização do bem ou serviço por imposição legal, normativa ou regulatória, ou ainda quando, embora não essencial, seja determinante para a conformidade, a segurança ou a qualidade do produto ou serviço.

Assim, não basta a mera alegação genérica de imprescindibilidade do bem ou serviço. Exige-se a demonstração concreta de como o insumo é consumido, aplicado ou utilizado no processo produtivo ou na prestação do serviço, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, que disciplinam a necessidade de prova adequada no âmbito do processo administrativo fiscal.

Tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência deste Tribunal Administrativo, bem como em seus enunciados sumulares, os quais reiteram a necessidade de comprovação objetiva da essencialidade ou relevância do dispêndio para fins de reconhecimento do direito ao crédito no regime da não cumulatividade.

No caso em tela, a Recorrente exerce, de forma integrada, as seguintes atividades econômicas: **comércio atacadista** de produtos alimentícios em geral; comércio atacadista de

alimentos destinados à nutrição animal, abrangendo rações, medicamentos e suplementos; comércio atacadista de matérias-primas e insumos agrícolas; **comercialização de ovos e pintos de um dia; atuação como entreposto** de compra, armazenamento e comercialização de grãos; **operações de exportação e importação** de produtos alimentícios, matérias-primas, insumos agropecuários, **bem como de implementos e equipamentos; prestação de serviços de transporte;** manutenção de escritório administrativo; participação societária em outras pessoas jurídicas; e **depósito de mercadorias de terceiros**, excetuadas as atividades próprias de armazéns gerais e de guarda-móveis.

Dada a natureza das atividades exercidas, a empresa encontra-se obrigada a observar diversos critérios técnicos e rigorosos controles impostos por órgãos reguladores competentes, a exemplo do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, dentre outros.

Com o objetivo de comprovar suas alegações, a recorrente acostou aos autos laudo técnico referente às suas atividades, além de outros documentos que foram devidamente examinados pela fiscalização quando da emissão do despacho decisório.

Feito o introito, passo à análise das rubricas glosadas e objeto do Recurso Voluntário.

ENERGIA ELÉTRICA

Embora a Recorrente sustente a imprescindibilidade dos contratos de demanda de energia elétrica para o regular funcionamento de suas atividades, cumpre inicialmente esclarecer que tais instrumentos — destinados a assegurar, pelas concessionárias, a disponibilização de potência elétrica compatível com a carga instalada, prevenindo sobrecargas e falhas no fornecimento — não se confundem, em sentido estrito, com o efetivo consumo de energia elétrica.

Nesse ponto, assiste razão à DRJ ao consignar que a legislação de regência do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, em especial o art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, autoriza o creditamento relativamente à energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não prevendo, de forma expressa, a apropriação de créditos sobre as parcelas relativas à demanda contratada. Tal compreensão encontra respaldo na jurisprudência administrativa consolidada deste Conselho e reflete o entendimento tradicional adotado por esta Relatoria.

Todavia, o caso concreto demanda análise distinta, por força das próprias exigências legais e regulatórias que condicionam o exercício da atividade econômica da Recorrente. À luz dos critérios de essencialidade e relevância, conforme delineados pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a análise do direito ao crédito deve

considerar não apenas a literalidade do dispositivo legal, mas também a realidade fática, técnica e normativa que rege a atividade desempenhada pelo contribuinte.

Consoante demonstrado nos autos, a Recorrente desenvolve atividades que envolvem a produção de pintos de um dia, a incubação de ovos e a produção de carne in natura, operações que dependem de equipamentos e instalações de alta potência, cujo funcionamento exige fornecimento contínuo e estável de energia elétrica.

Ademais, tais atividades encontram-se sujeitas a rigorosos padrões sanitários e operacionais estabelecidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, especialmente no que se refere às condições de conservação, refrigeração, climatização, biossegurança e controle ambiental, indispensáveis à garantia da qualidade sanitária dos produtos de origem animal.

Nesse contexto regulatório, a manutenção ininterrupta das condições ambientais exigidas — como temperatura, ventilação e refrigeração adequadas — constitui requisito legal para o exercício regular da atividade, não se tratando de opção empresarial discricionária.

A contratação de demanda mínima de energia elétrica, portanto, revela-se condição técnica indispensável para assegurar a estabilidade do fornecimento energético necessário ao atendimento dessas exigências normativas, sob pena de inviabilização da atividade produtiva e de descumprimento das obrigações impostas pela autoridade sanitária competente.

Dessa forma, a despesa com demanda contratada não se apresenta como custo acessório, eventual ou desvinculado da atividade-fim, mas como elemento estrutural indispensável ao funcionamento contínuo das instalações industriais e ao cumprimento dos padrões legais aplicáveis à produção, incubação, armazenamento e conservação dos produtos. Trata-se, assim, de dispêndio intrinsecamente vinculado ao processo produtivo, sem o qual a atividade econômica da Recorrente não poderia ser exercida de forma regular.

Nessas circunstâncias, a própria legislação instituidora do regime não cumulativo, interpretada em consonância com os critérios de essencialidade e relevância associados ao conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, impõe o reconhecimento do direito ao crédito. Não se cuida de ampliação indevida do rol legal de créditos, mas da aplicação do entendimento vinculante firmado pelo STJ, que harmoniza a norma tributária com a realidade técnica e regulatória da atividade econômica desenvolvida.

Assim, ainda que exista orientação administrativa de caráter restritivo quanto à demanda contratada de energia elétrica, no caso concreto, consideradas as características específicas da operação da Recorrente, as exigências regulatórias impostas pelo MAPA e a necessidade de assegurar condições mínimas e obrigatórias de produção, a despesa com demanda contratada assume natureza de insumo relevante.

Por essas razões, e à luz da legislação aplicável ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins, entendo ser devido o reconhecimento do crédito correspondente.

FRETES.

Consoante observado no trabalho fiscal, foram mantidas as glosas relativas às despesas com fretes por subcontratação, em razão da ausência dos correspondentes Conhecimentos de Transporte (CT-e). Tais glosas alcançaram, inclusive, operações intercompany e subcontratações de transportadores optantes pelo Simples Nacional, sendo mantidas, nesses casos, por insuficiência de prova documental.

Do mesmo modo, foram glosados os fretes vinculados a mercadorias não tributadas e os fretes classificados como custo de aquisição, sob o fundamento de ausência de previsão legal para o creditamento, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Em sua defesa, a Recorrente sustenta a legitimidade do aproveitamento dos créditos relativos a fretes na transferência de produtos acabados entre filiais, argumentando que tais despesas são essenciais à sua atividade econômica. Para tanto, destacou a necessidade de transferência dos estoques de produtos acabados para os Centros de Distribuição, apresentando o documento denominado “Operações com Centros de Distribuição”, no qual descreve sua logística operacional, a estratégia adotada e os cuidados empregados no transporte e armazenamento dos produtos.

Segundo demonstrado, a Recorrente atua no ramo alimentício, produzindo alimentos perecíveis, como carnes resfriadas, o que exige a transferência dos produtos acabados para centros de distribuição dotados de câmaras frigoríficas, com monitoramento contínuo de temperatura, controle de validade, acondicionamento adequado e demais procedimentos necessários à preservação da qualidade sanitária até a entrega aos clientes.

Assim, o transporte dos produtos acabados demanda cuidados específicos de logística e armazenamento, não apenas para viabilizar a comercialização, mas, sobretudo, para assegurar o padrão de qualidade exigido para esse tipo de mercadoria.

No tocante ao frete na aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições, a Recorrente ressalta que, em suas operações, o bem ou insumo adquirido e o serviço de transporte submetem-se a regimes de incidência distintos. Enquanto o produto pode não se sujeitar ao pagamento das contribuições, o serviço de transporte configura operação tributada, razão pela qual sustenta a inaplicabilidade da vedação prevista no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, uma vez que a não tributação da mercadoria não afasta, por si só, a tributação dos serviços a ela vinculados.

Quanto à glosa decorrente da ausência de apresentação de CT-e das subcontratadas, a Recorrente esclarece que o frete próprio, lançado no Bloco F da EFD-Contribuições e vinculado às Naturezas 02 e 07, refere-se a fretes contratados para acobertar

operações de compra de insumos (aves para abate) e de transferência de insumos (ração, ovos incubáveis e miúdos), realizados por meio de subcontratação.

Esclarece, ainda, que o denominado frete intercompany, igualmente lançado no Bloco F e vinculado à Natureza 03, corresponde a operações em que a própria empresa presta serviços de transporte, auferindo receita de prestação de serviços e recolhendo PIS e Cofins, caracterizando-se, portanto, como operação tributada.

Nessas hipóteses, ao subcontratar pessoas jurídicas ou físicas para a execução do transporte, a Recorrente entende fazer jus ao desconto de créditos de PIS e Cofins sobre os valores pagos, seja pela sistemática das alíquotas básicas, no caso de subcontratação de pessoa jurídica, seja por meio de crédito presumido, quando se tratar de pessoa física.

No âmbito do frete intercompany, há situações em que a subcontratação envolve pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional ou pessoas físicas. A Recorrente sustenta que, para fins de documentação do transporte, a legislação aplicável autoriza que a subcontratada faça-se acompanhar exclusivamente do Conhecimento de Transporte emitido pela transportadora contratante, sendo possível, inclusive, que, em caso de prestações reiteradas ao longo do mês para o mesmo contratante, seja emitido um único conhecimento de transporte mensal para documentar os serviços prestados.

Diante dos argumentos e elementos apresentados, assiste razão em parte à Recorrente, notadamente no que se refere às despesas de frete vinculadas à transferência de produtos acabados e às operações de transporte efetivamente tributadas, desde que demonstrada sua essencialidade à atividade econômica e observadas as regras de documentação aplicáveis.

No caso específico da transferência de produtos acabados para centros de distribuição, conforme já exposto, a atividade desenvolvida pela Recorrente exige acondicionamento adequado da mercadoria até a sua efetiva venda, sob pena de perdas relevantes e de violação das normas sanitárias aplicáveis, inclusive aquelas impostas pelo órgão regulador competente. Nessa medida, o transporte dos produtos acabados até os centros de distribuição revela-se etapa relevante da operação, integrando a cadeia necessária à comercialização dos bens, enquadrando-se no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

No que se refere ao frete na aquisição de produtos não tributados, a matéria já foi enfrentada no âmbito deste Conselho e consolidada por meio da Súmula CARF nº 188, segundo a qual o frete tributado confere direito ao crédito de PIS/COFINS ainda que a mercadoria adquirida não se sujeite à incidência das contribuições. Assim, não subsiste a glosa nessa hipótese.

Afasta-se, igualmente, a glosa relativa ao frete decorrente de serviço prestado pela própria Recorrente, uma vez que se trata de operação enquadrável como prestação de serviços, hipótese expressamente contemplada pelo inciso II do art. 3º das Leis de regência.

Por outro lado, quanto aos demais fretes, as glosas mantidas decorrem da ausência de comprovação documental, uma vez que a legislação exige a apresentação do respectivo Conhecimento de Transporte para a comprovação da efetiva prestação do serviço. A falta desse documento impede a verificação da materialidade da operação e, por conseguinte, inviabiliza o reconhecimento do direito ao crédito.

Assim, subsistem as glosas nos casos em que não restou comprovada a prestação do serviço por meio de documentação idônea, especialmente diante da ausência dos correspondentes Conhecimentos de Transporte, bem como nas hipóteses em que o creditamento encontra óbice expresso na legislação de regência.

Reverte-se, assim, a glosa relativa ao frete vinculado à transferência de produtos acabados para os centros de distribuição, ao frete na aquisição de produtos não tributados e ao frete decorrente de serviço prestado pela própria Recorrente.

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS.

Neste tópico, a DRJ manteve a glosa ao fundamento de que, independentemente da relevância ou essencialidade do gasto, a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não gera direito ao crédito, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Destacou, ainda, que a Recorrente se limitou a alegar a tributação da lenha, sem comprovar que as glosas incidiram sobre operações efetivamente tributadas, razão pela qual considerou correta a atuação fiscal.

Em contraponto, a Recorrente sustenta a improcedência das glosas efetuadas sobre créditos apurados na aquisição de bens e serviços adquiridos com suspensão ou alíquota zero de PIS e Cofins, com destaque para o insumo lenha. Argumenta que, conforme demonstrado no laudo do processo produtivo, as caldeiras e os geradores de vapor constituem equipamentos essenciais à sua atividade, sendo a lenha um dos principais combustíveis utilizados no processo industrial.

Alega, ainda, que a suposta ausência de tributação da lenha não foi expressamente indicada no despacho decisório como fundamento da glosa, tampouco foi objeto de questionamento específico na decisão da DRJ. Sustenta que a lenha classificada na NCM 4401 se submete à regra geral de incidência das contribuições, motivo pelo qual teria sido legítima a apropriação dos créditos, não havendo, segundo afirma, necessidade de produção de prova adicional quanto à tributação.

De forma subsidiária, a Recorrente defende que a vedação ao creditamento de insumos adquiridos com suspensão, isenção ou alíquota zero contraria a finalidade do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, instituído pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujo objetivo é reduzir a carga tributária ao longo da cadeia produtiva. Argumenta que a interpretação literal do art. 3º, § 2º, inciso II, dessas leis desnatura o princípio da não cumulatividade e gera efeitos

contrários à política de desoneração, invocando, ainda, o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, que asseguram a manutenção de créditos em operações realizadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Ainda que se reconheça a correção do entendimento da DRJ quanto à impossibilidade de aproveitamento de crédito nas hipóteses em que não houve tributação na etapa anterior, observa-se que, no caso concreto, não consta do despacho decisório motivação específica que indique a razão fática e jurídica da glosa relativa à aquisição de lenha. O fundamento invocado — consistente na aplicação do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 — somente foi desenvolvido de forma detalhada quando da diligência fiscal realizada pela DRJ.

Com efeito, conforme se extrai do item “V-3 – Das glosas por falta de pagamento da contribuição”, a motivação apresentada limita-se a transcrever o dispositivo legal que veda o creditamento de aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição, bem como a estender tal vedação ao frete vinculado ao custo de aquisição, à luz dos arts. 289 e 290 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999). Todavia, não houve, no despacho decisório originário, a individualização das operações glosadas nem a demonstração concreta de que as aquisições de lenha ocorreram, efetivamente, sem o pagamento das contribuições.

Ressalte-se que a motivação constitui elemento essencial de validade do ato administrativo, nos termos do Decreto nº 70.235/1972 e da Lei nº 9.784/1999. A ausência ou insuficiência de motivação compromete o exercício do contraditório e da ampla defesa, na medida em que impede o contribuinte de conhecer, desde a origem, os fundamentos de fato e de direito que embasaram a exigência fiscal.

No caso, os motivos determinantes da glosa somente foram explicitados em momento posterior, por ocasião da diligência realizada pela DRJ, o que não supre a deficiência de fundamentação do ato administrativo originário. Diante disso, e em razão da ausência de motivação adequada no despacho decisório quanto à glosa relativa à aquisição de lenha, impõe-se a reversão da exigência nesse ponto.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.

Como visto no tópico **“Diligência proposta e seu resultado”**, diante do posicionamento reiterado da Turma Julgadora 3101 quanto à inexistência de obrigação legal automática de retificação das obrigações acessórias para fins de aproveitamento de crédito extemporâneo, o julgamento foi convertido em diligência para melhor esclarecimento da matéria.

No retorno, a fiscalização concluiu pela impossibilidade de aproveitamento dos créditos lançados de forma extemporânea, embora tenha reconhecido expressamente a existência de saldo credor, a observância do prazo decadencial e a inexistência de aproveitamento em duplicidade.

O indeferimento baseou-se na alegada ausência de documentação hábil e idônea capaz de comprovar a data da efetiva aquisição das Notas Fiscais e dos Conhecimentos de Transporte, bem como no não atendimento aos itens “b” e “f” da diligência, relativos à apresentação de planilhas com a origem, natureza dos créditos e respectiva comprovação documental. Destacou-se, ainda, que desde agosto de 2013 a IN RFB nº 1.252/2012 veda a utilização do Registro 1101 da EFD-Contribuições para fins de apropriação de créditos extemporâneos.

A fiscalização também consignou que não houve retificação da DCTF, em razão de o contribuinte ter apurado saldo credor entre janeiro de 2014 e junho de 2017, tampouco foram identificadas retificações da EFD-Contribuições entre a data de emissão dos documentos fiscais e o lançamento extemporâneo dos créditos, confirmando, por outro lado, a inexistência de duplicidade de aproveitamento.

Em síntese, a diligência fiscal concluiu — além da alegada ausência de previsão legal — que a Recorrente não teria apresentado documentação hábil e idônea suficiente à comprovação da efetiva ocorrência das operações e da data das aquisições, utilizando tal fundamento para sustentar a necessidade de prévia retificação das obrigações acessórias, sob o argumento de que a escrituração não refletiria adequadamente os fatos geradores dos créditos.

Compete, portanto, a este Colegiado 3102 examinar a viabilidade do reconhecimento do crédito extemporâneo à luz das normas de regência, da documentação efetivamente apresentada e, sobretudo, dos limites jurídicos impostos ao regime de retificação das obrigações acessórias durante procedimento fiscal.

A legislação do PIS e da Cofins (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) admite expressamente, em seu art. 3º, § 4º, o aproveitamento de créditos não utilizados no mês de apuração em períodos subsequentes. Embora a lei não dispense a observância dos requisitos formais de comprovação e escrituração, tampouco impõe, como condição absoluta, a retificação automática das obrigações acessórias em todos os casos de crédito extemporâneo.

De fato, a orientação administrativa da Receita Federal passou a privilegiar a regularização dos créditos mediante retificação da EFD-Contribuições, especialmente após a ampliação do prazo de retificação para cinco anos, promovida pela IN RFB nº 1.387/2013. Contudo, a própria norma estabelece limites claros à eficácia da retificação, notadamente quando iniciado procedimento fiscal ou quando os créditos estiverem sob exame, hipóteses em que a retificação fica condicionada à prévia intimação da autoridade fiscal, nos termos do art. 11, §§ 2º e 3º, da IN RFB nº 1.252/2012.

Esse regime revela opção normativa coerente com os princípios do contraditório, da ampla defesa, da boa-fé objetiva e da cooperação administrativa, impondo à fiscalização o dever de intimar o contribuinte para saneamento de erros de fato na escrituração, quando identificados, antes de simplesmente indeferir o crédito. Trata-se de lógica já consagrada em outros institutos do direito tributário federal, como ocorre, por analogia, nas hipóteses de compensação de ofício,

em que a Administração deve oportunizar prévia ciência e manifestação do sujeito passivo antes da adoção de medidas restritivas.

No caso concreto, embora a DRJ tenha condicionado o reconhecimento do crédito à prévia retificação das obrigações acessórias, verifica-se que, com a formalização do Pedido de Ressarcimento, a escrituração encontrava-se abrangida pelas hipóteses normativas de bloqueio à retificação previstas no art. 11 da IN RFB nº 1.252/2012. Nessas circunstâncias, a retificação não poderia ser exigida de forma automática, sem prévia e específica intimação fiscal para saneamento dos supostos erros — providência que não foi adotada.

Ressalte-se, ademais, que a diligência confirmou aspectos relevantes à boa-fé da Recorrente: (i) os créditos foram apropriados dentro do prazo decadencial; (ii) não houve duplicidade de aproveitamento; e (iii) não se apontou simulação, fraude ou inexistência material das operações. O indeferimento decorreu exclusivamente da ausência de retificação e da alegada insuficiência documental, sem que tivesse sido oportunizada a regularização formal exigida pela própria norma administrativa.

Diante desse quadro, conclui-se que a legislação não veda o reconhecimento do crédito extemporâneo, mas condiciona sua regularização, quando necessária, à observância de procedimento específico, que inclui o dever de intimação fiscal para correção de erros de fato. A ausência dessa providência inviabiliza o indeferimento fundado exclusivamente na falta de retificação.

Registre-se que esse posicionamento não há afronta à Súmula CARF nº 231, cujos precedentes tratam de retificação de DACON, obrigação acessória extinta desde 2013 e juridicamente distinta da EFD-Contribuições, aplicável aos períodos posteriores. Os créditos ora discutidos referem-se a períodos já submetidos à EFD-Contribuições, razão pela qual não se lhes aplica, por distinção, o entendimento sumulado.

Retomando a análise do caso concreto, embora se afaste a exigência formulada pela autoridade fiscal quanto à obrigatoriedade de retificação das obrigações acessórias, bem como se reconheça que a Recorrente atendeu aos requisitos objetivos relativos ao prazo decadencial e à inexistência de aproveitamento em duplicidade, subsiste óbice intransponível ao reconhecimento do crédito.

Com efeito, o direito creditório, para fins de ressarcimento ou compensação, deve revestir-se dos atributos de certeza e liquidez, o que pressupõe a efetiva comprovação da ocorrência das operações e da vinculação dos dispêndios às hipóteses legais de creditamento.

No presente caso, tal comprovação não se mostrou suficiente, na medida em que a documentação apresentada não permitiu demonstrar, de forma inequívoca, a data da efetiva aquisição das Notas Fiscais e dos Conhecimentos de Transporte, nem a materialidade completa dos créditos pleiteados.

Assim, ainda que se reconheça o descumprimento, pela fiscalização, do dever normativo de oportunizar a regularização da escrituração, e se afaste a imposição automática de retificação das obrigações acessórias como condição ao exercício do direito creditório, a ausência de provas hábeis e idôneas impede o reconhecimento do crédito no caso concreto.

Diante disso, impõe-se a manutenção da glosa, não por vício formal relacionado à escrituração, mas pela insuficiência probatória, que obsta a caracterização do crédito como certo e líquido.

CRÉDITO PRESUMIDO.

AUSÊNCIA DE PAGAMENTO.

Em apertada síntese, a DRJ manteve a glosa do crédito presumido agropecuário sob o fundamento de que o benefício previsto no art. 55 da Lei nº 12.350/2010 pressupõe a aquisição de insumos com suspensão do pagamento do PIS e da Cofins, devidamente comprovada por meio de Notas Fiscais e da manutenção de controle contábil apartado, nos termos das exigências estabelecidas pela IN RFB nº 1.157/2011. Diante da ausência desses requisitos formais, entendeu correta a glosa integral do crédito presumido.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que os insumos adquiridos se enquadram nos NCMs previstos no art. 54 da Lei nº 12.350/2010, razão pela qual a suspensão das contribuições seria obrigatória por força de lei, não dependendo de menção expressa na nota fiscal.

Argumenta que a ausência da expressão “venda com suspensão” configuraria mera falha no cumprimento de obrigação acessória, incapaz de afastar o direito ao crédito presumido, sobretudo quando demonstrado que não houve destaque nem recolhimento das contribuições pelos fornecedores e que as aquisições foram utilizadas na produção de bens classificados no NCM 02 (carnes e miudezas). Alega, ainda, que seu entendimento encontra respaldo em Soluções de Consulta da COSIT, em precedentes do CARF e em recente julgado do STJ (REsp nº 1.436.544/RS, 2023).

Não assiste razão à Recorrente.

A controvérsia não se limita à ausência de indicação formal da suspensão nas Notas Fiscais. Conforme corretamente assinalado pela DRJ, a glosa decorreu, sobretudo, da falta de comprovação do controle contábil apartado exigido pela legislação infralegal, bem como da ausência de documentação fiscal suficiente a demonstrar, de forma segura, as aquisições realizadas sob o regime de suspensão.

Com efeito, a legislação de regência impõe que os bens adquiridos com suspensão sejam apurados e registrados de forma segregada, exigindo-se a manutenção de controles específicos que permitam identificar, mês a mês, a parcela dos produtos adquiridos ao amparo da

suspensão, bem como o acompanhamento dos respectivos saldos durante todo o período de sua utilização. Tais controles devem discriminar os créditos em função de sua natureza, origem e vinculação, abrangendo tanto os créditos ordinários previstos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, quanto os créditos presumidos disciplinados na legislação específica.

A ausência desses elementos compromete a verificabilidade, a rastreabilidade e a liquidez do crédito presumido, inviabilizando o controle fiscal e a aferição do correto atendimento aos requisitos legais. Assim, ainda que se reconheça que a suspensão das contribuições decorra diretamente da lei e não da anotação na nota fiscal, a falta de controles contábeis apartados e de documentação idônea impede o reconhecimento do crédito presumido no caso concreto.

Diante disso, mantém-se a glosa efetuada, não por descumprimento meramente formal, mas pela insuficiência probatória quanto à correta apuração e segregação do crédito presumido agropecuário, nos termos da legislação aplicável.

METODOLOGIA.

A DRJ manteve o indeferimento dos créditos presumidos previstos no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e nos arts. 55 e 56 da Lei nº 12.350/2010, sob o fundamento de que não restou comprovada a destinação dos insumos adquiridos, em especial quanto à proporção efetivamente utilizada na produção de carne in natura destinada à exportação, carne in natura comercializada no mercado interno e carnes processadas, circunstância que, segundo a autoridade julgadora, inviabilizaria a correta apuração dos créditos.

A Recorrente sustenta que sua atividade industrial pressupõe a utilização dos mesmos insumos — animais vivos e carne in natura — para múltiplas finalidades produtivas, situação que não encontra disciplina específica na legislação de regência. Diante dessa lacuna normativa, afirma ter adotado metodologia de rateio proporcional com base na receita auferida no mês, com o objetivo de evitar duplicidade de creditamento e possibilitar a segregação entre: (i) o crédito do art. 55 da Lei nº 12.350/2010, relativo à exportação de carne in natura; (ii) o crédito do art. 56 da Lei nº 12.350/2010, referente à industrialização de carnes adquiridas com alíquota zero; e (iii) o crédito do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, decorrente da industrialização a partir da aquisição de animais vivos.

Segundo a Recorrente, o procedimento adotado compreende: 1. a identificação das aquisições enquadradas nos NCMs beneficiados; 2. a apuração dos percentuais das receitas de exportação e das vendas de produtos processados; e 3. a aplicação desses percentuais às aquisições de insumos, para fins de cálculo dos créditos presumidos correspondentes a cada fundamento legal.

Alega, ainda, que a própria fiscalização não teria impugnado o método de rateio adotado, limitando-se a indeferir os créditos com base em exigências de natureza formal — como a anotação da suspensão nas Notas Fiscais e a alegada impossibilidade de segregação absoluta das

receitas —, não obstante a utilização da mesma metodologia em períodos anteriores sem objeção por parte da autoridade fiscal.

Todavia, assim como no tópico precedente, a controvérsia não se restringe à validade abstrata da metodologia de rateio, mas guarda relação direta com a ausência de comprovação do controle contábil apartado exigido pela legislação infralegal, bem como com a insuficiência de documentação fiscal idônea capaz de demonstrar, de forma segura e rastreável, as aquisições realizadas sob o regime de suspensão e sua efetiva destinação.

Com efeito, a falta de registro segregado e de controles específicos impede a verificação da correta vinculação dos insumos às diferentes modalidades de crédito presumido, comprometendo a apuração individualizada exigida pela legislação. Tal deficiência probatória inviabiliza o controle fiscal e a aferição da correção dos valores apurados, razão pela qual se mostra legítima a manutenção do indeferimento dos créditos presumidos agropecuários no caso concreto.

REVENDA.

No que se refere aos bens destinados à revenda, a Recorrente sustenta que a autoridade fiscal teria homologado a integralidade dos créditos apropriados, mas deixado de considerar tais valores na apuração final do montante passível de ressarcimento, o que, em seu entendimento, acarretaria nulidade do Despacho Decisório. Aduz, ainda, que, mesmo após a realização da diligência fiscal, não teria restado esclarecido se o montante homologado foi efetivamente ressarcido, razão pela qual requer a retificação da apuração final, com a inclusão dos valores constantes do arquivo disponibilizado pela fiscalização.

De início, cumpre consignar que não há propriamente lide quanto ao mérito do creditamento, uma vez que a Recorrente não impugna glosa específica de créditos de bens para revenda, limitando-se a alegar suposta nulidade do Despacho Decisório por falta de esclarecimentos quanto à apuração final.

No retorno da diligência realizada pela DRJ, contudo, restou claro que não houve glosa de créditos no quarto trimestre de 2015, tendo a fiscalização adotado metodologia consistente em trabalhar exclusivamente com os valores glosados, e não com a totalidade dos créditos informados pelo contribuinte. Por essa razão, na planilha denominada “Apropriação de Crédito 4T15”, constam apenas os créditos objeto de glosa, os quais foram posteriormente transportados para a planilha de controle intitulada “Controle de Crédito descontado/deduzido”.

Nesse contexto, esclareceu-se que no ano de 2016 houve glosa de créditos relativos à aquisição de mercadorias para revenda, motivo pelo qual tais créditos não figuram na referida planilha de glosas.

Assim, não se verifica omissão ou erro material na apuração realizada, tampouco nulidade do Despacho Decisório. Eventuais ajustes quanto aos valores efetivamente ressarcíveis

deverão ser realizados em sede de liquidação, conforme os parâmetros já definidos nos autos, não havendo, neste ponto, providência a ser adotada por este Colegiado.

DISTINGUISH

No presente voto, foram apreciadas três matérias objeto de súmula neste Tribunal:

- (i) Crédito extemporâneo (SÚMULA CARF Nº 231);
- (ii) Fretes entre estabelecimentos (SÚMULA CARF Nº 217); e,
- (iii) Demanda contratada (SÚMULA CARF Nº 224).

Em relação ao crédito extemporâneo (i), foi esclarecido no corpo do voto a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 231 ao caso concreto uma vez que os precedentes que amparam o sumulado versam sobre retificação do Dacon enquanto, *in casu*, estar-se diante de retificação de EFD-Contribuições.

Nesse sentido, descabida a sua aplicação ao caso concreto.

Igualmente observa-se acerca da Súmula CARF nº 217 que veda o aproveitamento de crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativas sobre os gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa (ii).

Isso porque os precedentes que fundamentam o enunciado analisam casos sob o viés estritamente logístico, ou seja, como estratégia voltada à otimização da comercialização e da distribuição no país.

O Acórdão nº 9303-014.190 aprecia a possibilidade de crédito sobre o óleo diesel como insumo utilizado no transporte do produto acabado, como extraído do trecho do voto:

No mérito, discute-se o direito ao crédito de PIS/Cofins relativo aos gastos com o transporte nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, no caso, o óleo diesel utilizado nos caminhões para o transporte do caulim “da produção para a distribuição”, conforme se extrai do Recurso Voluntário (fls. 138 e 139):

O Acórdão nº 9303-014.428, analisou o frete *intercompany*, também sob o ponto de vista logístico meramente:

No caso de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria recorrente, não há que se falar em operação de venda – não há o aperfeiçoamento da tradição, elemento característico da compra e venda -, não resultando, portanto, em hipótese de creditamento das contribuições não cumulativas.

Sublinhe-se, ademais, que o transporte de produtos acabados não pode ser entendido como serviço caracterizado como insumo no contexto do processo produtivo. Isso se explica pelo fato de que tal transporte se realiza em fase

posterior à etapa produtiva, quando já encerrado o ciclo de produção, de maneira que tal serviço não guarda pertinência espaço temporal com o processo produtivo: não há que se falar, assim, em essencialidade e relevância para a produção, uma vez que se realiza em etapa posterior.

Por fim, caminhou no mesmo sentido o Acórdão nº 9303-015.015, sendo este o único precedente que alcança atividades similares ao presente:

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

Com todas as vênias, entendo que a Súmula não se aplica ao caso concreto que diz respeito ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos (produção x armazenagem) em cumprimento a normas regulatórias que exigem armazenamento especializado:

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 81/2018.

Art. 7º O estabelecimento gerador de resíduos sólidos da indústria da alimentação humana deve:

II- dispor de local para armazenamento dos resíduos sólidos, limpo e separado da área de produção e da área suja, sem possibilidade de contato com outros materiais que possam comprometer a sua inocuidade;

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 39/2017.

Art. 4º São objetivos do Vigiagro:

IX - garantir que produtos de interesse agropecuário destinados à exportação atendam às exigências sanitárias, zoossanitárias, fitossanitárias, de origem, de identidade e de qualidade, estabelecidas pelos países importadores em acordos internacionais.

Art. 30. São critérios a serem avaliados no gerenciamento de risco agropecuário:

XII - condições de armazenamento, embalagem e transporte;

ANEXO XLIX - DA IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL 1.
Considerações Gerais:

1.6. As despesas decorrentes de armazenagem de mercadorias nos pontos de ingresso ou despacho e de envio de amostras serão de responsabilidade do importador.

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 4/2007.

4.3.2. A empresa deve dispor de espaço adequado para produção, armazenamento de ingredientes, sacaria vazia e produtos acabados obedecendo ao fluxograma de forma a possibilitar a separação entre área de produção e área de armazenamento de produto acabado e evitar as operações suscetíveis de causar contaminação cruzada.

6.8. Armazenamento, conservação e transporte:

6.8.1. As matérias-primas, ingredientes e os produtos acabados devem ser armazenados e transportados devidamente rotulados com todas as informações obrigatórias e em condições que garantam a integridade das embalagens.

6.8.2. As matérias-primas, ingredientes e os produtos acabados devem ser conservados de forma a garantir a sua inocuidade e integridade, sempre respeitando a temperatura e umidade adequadas para conservação e a data de validade

Por se tratar de alimentação humana e animal, há rigoroso controle de rastreabilidade e de recolhimento dos produtos nas fases pré e pós-mercado, bem como da gestão e destinação de resíduos sólidos, sob pena de sanções ao contribuinte (Lei nº 6.437/77).

Nesse sentido, é de suma importância examinar as especificidades da atividade econômica efetivamente desempenhada por cada contribuinte para a aplicação do teste de subtração fixado pelo STJ, sendo possível flexibilizar a restrição à apuração de créditos em fase posterior à produção de bens, em casos justificados, como esclarece o Min. Mauro Campbell Marques no REsp no 1.221.170/PR:

“(…) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, SALVO EXCEÇÕES JUSTIFICADAS.**

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para

entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (...)” (destaques nossos)

No caso concreto, qualquer irregularidade na conservação, refrigeração, climatização, biossegurança e controle ambiental, acarretam, não só em aplicação de multa como, também, no encerramento das atividades da Recorrente mostrando-se, portanto, despesa obrigatória (relevante).

Retira-se, as regras de armazenamento dos produtos acabados no centro de distribuição equipados de forma adequada em estrita observância as regras sanitárias dos órgãos reguladores (ANVISA, MAPA) não podem ser ignoradas pela Recorrente e se enquadra na acepção ‘relevante’.

Nesses casos a Receita Federal já se manifestou favorável a apuração de crédito sobre os custos incorridos por imposição legal na IN RFB nº 2.121/22, abaixo reproduzida:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

Assim, salvo melhor juízo, o custo com o frete *intercompany* mostra-se relevante, considerando a atividade da Recorrente, não se restringindo a aspectos meramente logísticos – *tese da súmula objeto do distinguish* -, mas perpassando imposições legais.

Por fim, quanto a demanda contratada (iii), entendo relevante para a atividade da Recorrente.

Os precedentes que subsidiam o sumulada versaram sobre valores pagos a título de demanda contratada (Acórdãos nsº 9303-014.155, 9303-015.234 e 9303-015.264) e de COSIP (Acórdãos nsº 9303-006.627, 9303-014.981 e 9303-015.151).

Nos precedentes a demanda contratada foi considerada discricionariedade do contribuinte. Ocorre que, como dito anteriormente, existente justificativa capaz de excetuar a regra prevista na legislação (art. 3º das Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02), o posicionamento firmado no REsp no 1.221.170/PR permite apuração de créditos na sistemática não cumulativa.

No caso em tela, dada a peculiaridade da atividade da Recorrente (produtos refrigerados e vivos), sua conformidade legal (MAPA, EMBRAPA, ANVISA), e a previsão legal

expressa do art. 176 da IN RFB nº 2.121/22 - que considera essencial ou relevante a aquisição de bens e/ou serviços decorrente de imposição legal -, a Súmula não se aplica ao presente caso diante da patente exigência dos órgãos reguladores da contínua geração de energia contínua para conservação dos produtos (insumos e acabados), alcançando desde a etapa anterior a industrialização (criação e conserva de vacinas, por exemplo), até as etapas de industrialização (refrigeração de carnes frescas) e pós industrialização (acabados que precisam de armazenamento e refrigeração próprios).

A interrupção de energia pode ocasionar, perda de pintos, vacinas, carnes frescas, e insumos e demais produtos perecíveis, além de sanções a Recorrente incluindo, até mesmo, o fechamento do estabelecimento comercial.

Com isso, resta demonstrado que esta Relatora não descumpriu as normas regimentais.

CONCLUSÃO.

Ante todo o exposto, **rejeito as preliminares** arguidas pela Recorrente, inclusive a alegação de nulidade do Despacho Decisório quanto aos créditos relativos a bens para revenda, e, no mérito, dou **PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para **REVERTER** as glosas relativas:

- (i) ao frete vinculado à transferência de produtos acabados para centros de distribuição;
- (ii) ao frete incidente na aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições, quando o serviço de transporte for operação tributada;
- (iii) ao frete decorrente de serviço de transporte prestado pela própria Recorrente; e,
- (iv) à aquisição do insumo lenha, em razão da ausência de motivação adequada no despacho decisório quanto à glosa específica.
- (v) à energia elétrica contratada.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa

OBS.: **Mantenho** as seguintes glosas:

- relativas aos fretes não comprovados por documentação idônea, especialmente pela ausência dos respectivos Conhecimentos de Transporte;
- dos créditos presumidos agropecuários previstos no art. 55 da Lei nº 12.350/2010, no art. 56 da Lei nº 12.350/2010 e no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, em razão da ausência de controle contábil apartado e de comprovação suficiente da destinação dos insumos;
- dos créditos extemporâneos, por insuficiência probatória quanto à certeza e liquidez do direito creditório;

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, redator designado

Superadas as questões decididas por unanimidade nos termos do voto da i. Relatora, o Colegiado entendeu por bem, em que pesem os argumentos trazidos no voto vencido, manter, por maioria de votos, as glosas sobre: a) frete vinculado à transferência de produtos acabados para centros de distribuição; b) energia contratada; e c) aquisição do insumo lenha e, por voto de qualidade, manter a glosa sobre o frete subcontratado decorrente de serviço de transporte prestado pela própria recorrente.

Como Conselheiro designado para redigir o voto vencedor, passo a esclarecer as razões de decidir abordadas pelo Colegiado.

Com relação ao frete vinculado à transferência de produtos acabados para centros de distribuição, o entendimento é que cabe, sim, ao caso, a Súmula CARF nº 217, de aplicação obrigatória:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Saliente-se que a própria recorrente trata, no recurso voluntário, esses serviços de frete como de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa:

Portanto, com fundamento na legislação em regência e na jurisprudência, merece reforma o despacho decisório para autorizar a tomada de crédito de PIS e de Cofins sobre os serviços de frete sobre transferência entre o mesmo estabelecimento do contribuinte de produtos acabados.

Assim, a aplicação da súmula é direta e inquestionável, aplicando-se literalmente ao caso, e as glosas devem, então, ser mantidas.

Com relação à energia contratada, a conclusão é semelhante.

A Súmula CARF nº 224 estabelece que:

SÚMULA CARF Nº 224

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/08/2025 – vigência em 01/09/2025

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.

O recurso voluntário é explícito ao esclarecer que trata-se, efetivamente, de créditos sobre demanda contratada:

Com o devido respeito, o demonstrativo apresentado pela Autoridade Fiscal não identifica a materialidade quanto ao pretense crédito aproveitado pela Recorrente, razão pela qual deve ser considerado hígido o crédito aproveitado. Neste cenário, **não há como reconhecer a glosa, ao menos no que diz respeito a “demanda contratada” apenas pela interpretação fazendária**, sem, contudo, ter a certeza e liquidez que a Recorrente não utilizou a referida demanda, isto porque a conferência cingiu-se apenas as faturas de energia elétrica.

(...)

Com o devido respeito, o que fora apresentado pela i. Autoridade Fiscal não identifica a irregularidade do crédito aproveitado pela Recorrente, razão pela qual deve ser considerado hígido o crédito aproveitado.

(...)

Outrossim, cumpre explicitar que a **demanda contratada** surgiu para suprir as necessidades dos chamados consumidores intensivos, indústrias, “shopping centers” e outras pessoas jurídicas que, por sua atividade, necessitam de uma alta tensão, como no caso da Recorrente. (negritos nossos)

Nesse contexto, mais uma vez, a aplicação da súmula é literal e obrigatória, não cabendo mais discussões sobre o tema.

Relativamente à aquisição do insumo lenha, a glosa ocorreu por inobservância do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que veda o creditamento de produtos adquiridos sem o pagamento das contribuições:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

I - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição

A recorrente limita-se a afirmar que o insumo foi tributado pela alíquota básica do PIS e da Cofins:

Contudo, em que pese na diligência fiscal tenha sido informado que se trata de glosa por ausência de pagamento da tributação, cumpre salientar que a lenha é tributada pela alíquota básica do PIS/COFINS.

Sobre este ponto, a prova da tributação decorre da própria Lei, visto que a tributação da NCM 44013900 advém da regra geral, de modo que a Recorrente corretamente tomou crédito quando da aquisição do referido insumo, não havendo outras provas a serem produzidas neste sentido, conforme argumentado pelo acórdão recorrido.

Portanto, não prospera a alegação da fiscalização e do acórdão recorrido, de glosa destas aquisições, por suposta ausência de tributação, quanto ao insumo “Lenha”

A relatora argumenta que, do despacho decisório, não houve a comprovação de que a aquisição de lenha se deu sem o pagamento de contribuições:

Todavia, não houve, no despacho decisório originário, a individualização das operações glosadas nem a demonstração concreta de que as aquisições de lenha ocorreram, efetivamente, sem o pagamento das contribuições.

A questão, então, é a definição sobre se o insumo foi ou não tributado quando de sua aquisição.

O Colegiado entendeu, em sua maioria, que, diferentemente de ações de fiscalização de iniciativa do Fisco, em pedidos de restituição, ressarcimento e compensação o ônus da prova do direito é do contribuinte. Assim, caberia à empresa, sabendo do motivo da glosa, demonstrar que o insumo foi devidamente tributado quando de sua aquisição – o que não foi feito em nenhuma das oportunidades que o contencioso administrativo oferece.

Nesse contexto, as glosas devem ser mantidas.

Por fim, quanto à glosa sobre o frete subcontratado decorrente de serviço de transporte prestado pela própria recorrente, ela ocorreu por falta de apresentação de conhecimentos de transporte.

Tal motivo inquestionavelmente justifica a manutenção da glosa, conforme descrito pela própria Relatora:

Por outro lado, quanto aos demais fretes, as glosas mantidas decorrem da ausência de comprovação documental, uma vez que a legislação exige a apresentação do respectivo Conhecimento de Transporte para a comprovação da efetiva prestação do serviço. A falta desse documento impede a verificação da materialidade da operação e, por conseguinte, inviabiliza o reconhecimento do direito ao crédito.

Assim, subsistem as glosas nos casos em que não restou comprovada a prestação do serviço por meio de documentação idônea, especialmente diante da ausência dos correspondentes Conhecimentos de Transporte, bem como nas hipóteses em que o creditamento encontra óbice expresso na legislação de regência.

A empresa alega, no recurso voluntário, que sua filial 0007-19 emitiu CT-e com informações relativas à subcontratação e, com isso, **não precisaria apresentar os CT-e dos subcontratados**. Argumenta que a emissão de CT-e pelos subcontratados seria **“mera obrigação acessória”**:

Ou seja, descabida a alegação de que não há direito ao crédito pelo fato de não se anexar aos autos os Conhecimentos de Transporte emitidos pelos subcontratados, conforme entendimento da fiscalização, corroborado pelo acórdão recorrido.

Ademais, **verifica-se que a emissão de CT-e pelo subcontratado é mera obrigação acessória**, visto que as informações contidas **nos CT-es emitidos pelo estabelecimento contratante são suficientes para legitimar as operações, bem como a apuração dos créditos pleiteados**.

Julgadores, os CT-es emitidos pela Recorrente são documentos fiscais que acobertam as operações de transportes, sobre os quais foram recolhidas as contribuições sociais do PIS/COFINS.

E para comprovar a efetividade e regularidade das operações, a Recorrente anexou aos autos, à época da diligência, arquivos “FRETE_F100_Natureza_02_Aquisicao_Bens_Utilizados_Insumo”, “FRETE_F100_Natureza_07_Armazenagem_Frete_Venda”, “FRETE_F100_Natureza_03_Servicos_Utilizados_Insumo” e “FRETE_F100_Natureza_14_Credito_Presumido” onde constam o nº da chave eletrônica dos CT-e emitidos pela Seara Comércio (CNPJ 83.044.016/0007-19), pelos quais, por meio de consulta a base de dados do Sistema Sped, é possível validar, no campo dados adicionais, informações relativas à subcontratação. (negritos nossos)

A argumentação não se sustenta por si. Como o próprio nome diz, uma obrigação acessória é uma obrigação – e não uma opção. Ainda que a empresa entenda que se trata de uma “mera” obrigação, não significa que a emissão de CT-e deixa de ser uma obrigação.

A recorrente utiliza um trecho da Consulta nº 03, de 2005, da Fazenda de Santa Catarina, que cita o art.68, § 4º do RICMS/SC, para tentar justificar que o subcontratado não precisa emitir conhecimento de transporte:

CONSULTA Nº: 03/05 (sef.sc.gov.br)

“Art. 68. O transportador que subcontratar outro transportador para dar início à execução do serviço emitirá Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, fazendo constar no campo Observações deste ou, se for o caso, do Manifesto de Carga a expressão “Transporte subcontratado com ____, proprietário do veículo Marca ____, Placa nº ____, UF ____.

(...)

§ 2º A empresa subcontratada deverá emitir o conhecimento de transporte indicando, no campo Observações, a informação de que se trata de serviço de subcontratação, bem como a razão social e os números de inscrição na unidade federada e no CNPJ do transportador contratante (Ajuste SINIEF 03/02).

§ 3º A prestação de serviço de transporte poderá ser acobertada somente pelo conhecimento de transporte que trata o “caput” (Ajuste SINIEF 03/02).

§ 4º Na hipótese de repetidas prestações para um mesmo transportador contratante, **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, caso em que, além das demais indicações exigidas pela legislação, deverá indicar no documento emitido:**

I – o número dos conhecimentos de transporte emitidos no período pelo transportador contratante, para acobertar as prestações realizadas pelo subcontratado;

II – o valor total recebido pela empresa subcontratada pelos serviços prestados no período.

A recorrente alega que como a legislação dispõe que o subcontratado **poderá** emitir no mínimo 01 conhecimento de transporte, tal emissão não seria obrigatória.

Não é isso que a norma diz. O que está escrito é que a subcontratada poderá emitir apenas 1 conhecimento de transporte quando tiver várias prestações efetuadas no período para o mesmo contratante (ao invés de emitir 1 CT-e para cada operação) e não que está simplesmente dispensada de emitir CT-e (como se isso fosse uma opção e não uma obrigação).

Esse entendimento foi colocado na Informação Fiscal de fls. 966/991:

O contribuinte apresentou, ainda, como justificativa para a desnecessidade para a sua apresentação (ver item 5 / resposta 2.3) a Solução 03, de 2005 da Fazenda de Santa Catarina, que cita o art.68, § 4º do RICMS/SC ao expressar que “a empresa subcontratada poderá emitir, ao final de cada período de apuração do imposto,

no mínimo1 (um) conhecimento de transporte para documentar as prestações realizadas no período para cada contratante” implica, portanto, que não há obrigatoriedade de a empresa subcontratada emitir Conhecimento de Transporte. Tal conclusão é descabida, sendo evidente que o sentido do termo “poderá”, apenas permite que no caso do subcontratado executar mais de um transporte com o mesmo contratante, a emissão de um único Conhecimento de Transporte, mas com indicação dos números dos conhecimentos de transporte emitidos no período pelo transportador contratante para acobertar as prestações realizadas pelo subcontratado e o valor total recebido:

E foi ratificado na decisão de primeira instância:

61. A respeito do frete Intercompany diz a defesa que não se trata de frete entre estabelecimentos da mesma empresa, mas sim entre empresas do grupo, sendo as unidades transportadoras da manifestante responsáveis pelo serviço de transporte, por meio da subcontratação de outros prestadores.

62. Por se tratar de subcontratação de transportadora sem a comprovação por intermédio de conhecimentos de transporte, a glosa deve ser mantida, como explicado anteriormente e nos exatos termos da diligência fiscal:

– 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;

Assim, a exemplo de outras glosas mantidas nos termos do voto da i. Relatora, as glosas sobre o frete subcontratado decorrente de serviço de transporte prestado pela própria recorrente também devem ser mantidas por ausência de comprovação documental.

Conclusão

Por todo o exposto, as glosas relativas ao frete vinculado à transferência de produtos acabados para centros de distribuição; energia contratada; aquisição do insumo lenha e sobre o frete subcontratado decorrente de serviço de transporte prestado pela própria recorrente devem ser mantidas.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel