



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19679.721049/2019-73
RESOLUÇÃO	3101-000.512 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SEARA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente e Relator

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

RELATÓRIO

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

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de PIS não-cumulativo, relativo ao 2º Trimestre de 2017, no valor de R\$ 1.190.360,03 (fls. 2-13).

Por meio do Despacho Decisório de fls. 213-231 a DIORT/DERAT/SPO deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento em decorrência de diversas glosas de créditos. As razões do deferimento parcial do direito creditório foram, em síntese, as seguintes:

i) O contribuinte possui a Ação Ordinária nº 0011129-26.2017.4.01.3400 na 8ª Vara Federal de Brasília DF, com Pedido de Tutela de Evidência para declarar a

inexistência de relação jurídico-tributária relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, ainda sem trânsito em julgado.

ii) Através da Decisão da 9ª VCF de São Paulo, de 25/06/2019, MS nº 5010965-96.2019.4.03.6100, foi determinado que a ação judicial de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins, por não possuir qualquer relação ou dependência com os pedidos de ressarcimento, não seja óbice à análise e processamento de tais pedidos.

iii) Para o 2º trimestre de 2017, em relação à apuração do crédito presumido agropecuário do ramo de aves, o contribuinte fez sua demonstração através do bloco “F” da EFD Contribuições, crédito tipo 2, nos termos do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, de 30% da alíq. básica – 0,495% PIS e 2,28% Cofins sobre a parcela das aquisições de certos cereais, preparações alimentares e animais vivos obtida pela relação entre a Receita de Venda de Exportação/ Receita de Venda Total, passível de desconto/ressarcimento e do art. 56 da mesma Lei, relativa à aquisição de carnes à alíquota zero utilizada em industrialização posterior – crédito de 12% da alíq. básica – 0,198% PIS e 0,912% de Cofins, e art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, de 60% da alíq. básica – 0,99% PIS e 4,56% Cofins sobre a parcela das aquisições obtida pela relação entre a Receita de Venda de Processados/ Receita de Vendas Total, passível apenas de desconto. Ainda no bloco “F” demonstrou crédito presumido por subcontratação de serviço de transporte. Em 28/08/2019 efetuou a juntada de planilhas no proc. nº 19679.721049/2019-73, sem que houvesse qualquer intimação deste auditor, relativas ao crédito presumido agropecuário e de subcontratação de serviços de transporte, sem seguir as informações requeridas nos blocos “C” e “D” da EFD Contribuições. Assim, e tendo em vista a demanda por mandado de segurança e a falta de comunicação ao juízo de tal procedimento e sua motivação, tais juntadas serão desconsideradas neste momento processual.

iv) **Dos créditos judiciais não transitados em julgado.** O Juízo da 9ª VCF de São Paulo/Capital determinou que a ação judicial supracitada não constituísse óbice à análise deste pedido de ressarcimento, por não vislumbrar relação ou dependência dos objetos. Assim, através da apuração da certeza e liquidez do crédito passível de ressarcimento, nos termos do art. 74, caput da Lei nº 9.430, de 1996 e alterações, foi delimitada a parcela incontroversa, não sujeita à relação ou dependência de objetos.

v) **Das glosas por falta de pagamento da contribuição.** 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. 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. No caso de compra de mercadoria para revenda ou matéria-prima para fabricação não

sujeitas ao pagamento da contribuição, a vedação do art. 3º, § 2º, inc. II da Lei nº 10.833, de 2003, aplica-se de forma conjunta ao frete. Adicionalmente, no caso de frete por transferência entre estabelecimentos ou que não seja por compra ou venda, não existe previsão legal para tal creditamento. No caso do frete de insumo que permite o creditamento através de crédito presumido, benefício fiscal, sua interpretação deve ser literal e, adicionalmente, seus fornecedores, em geral, passam a ter restrições quanto ao aproveitamento de crédito.

vi) **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.** 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.

vii) Nas planilhas de glosa e apuração das bases de cálculo dos créditos, foram citadas as fundamentações legais apresentadas nos itens 23 a 26 sendo que a glosa dos créditos presumidos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 e art. 56 da Lei nº 12.350, de 2010, foram motivados pelo fato das receitas das vendas dos produtos processados serem idênticas, com divergências motivadas apenas por lançamentos subjetivos de devoluções. Para fins de certeza e liquidez, foram considerados os créditos por aquisição com desconto do ICMS destacado, para os débitos a exclusão do ICMS a recolher e para rateio proporcional dos tipos de crédito, os menores percentuais, para que não haja simples deslocamento de um tipo de crédito para outro.

viii) O saldo final de crédito deferido para ressarcimento foi no valor de R\$ 600.443,06.

O contribuinte, inconformado com despacho decisório que deferiu parcialmente seu pleito, apresentou em 06.12.2019 manifestação de inconformidade, na qual argumenta, em síntese, que:

❑ NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO POR DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO, OFENSA AO DIREITO DE DEFESA E O CONCEITO DE INSUMO À LUZ DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA

❑ Ao propor a glosa do direito creditório a administração tributária inevitavelmente incorre na nulidade aqui desenhada. Isto porque, no incansável esforço de encontrar o fundamento para todas as glosas lançadas nas planilhas referendada no despacho onde contém as rubricas, verifica-se que muitas delas ficaram de fora da fundamentação abordada no ato decisório exarado pela administração tributária, uma vez que, de sua minuciosa análise, infere-se que apenas as seguintes, foram abordadas pela autoridade fiscal: IV-1 Dos créditos judiciais não transitados em julgado; IV-2 Das glosas por falta de pagamento da contribuição; IV-3 Das glosas por falta de suspensão do pagamento da

contribuição na aquisição, nos casos de vedação ao aproveitamento de crédito presumido agropecuário pelo fornecedor pessoa jurídica.

❑ Revela-se das planilhas referendadas pela autoridade fiscal que dezenas de milhares de despesas intrínsecas à atividade econômica explorada pela manifestante inflam a volumosa base de cálculo para a glosa do crédito postulado. Nestas planilhas a autoridade fiscal limitou-se a consignar uma abreviada informação na coluna “Motivo da Glosa”, que adiante são listados, e carecem da devida motivação legal no respectivo despacho decisório. São elas:

- a) Apropriação de Crédito Extemporâneo;
- b) Serviços não enquadráveis como utilizados na produção de bens, como alugéis de máquinas e equipamentos e/ou utilizados como insumos;
- c) Aquisições entre Estabelecimentos;
- d) Aluguel de Prédios;
- e) Frete Exportação;
- f) Bens utilizados como insumos;
- g) Industrialização por encomenda;
- h) Frete de venda;
- i) Armazenagem;
- j) Frete de aquisição de insumos.

❑ A inexistência de equivalente fundamento legal que lastreie as rubricas lançadas pela autoridade fiscal impede o direito de defesa da ora recorrente, além de constituir evidente afronta à legalidade e motivação, esperados da administração tributária.

❑ NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO POR DEIXAR DE AVALIAR PROVA PREVIAMENTE APRESENTADA

❑ Outro ponto do despacho decisório digno de reforma reside no fato de a autoridade fiscal ter admitidamente desconsiderado a petição formalizada no curso da análise do direito creditório relacionado às despesas de fretes de transferência, compra, venda e crédito presumido da agroindústria.

❑ Estas despesas, quando do cumprimento das obrigações acessórias, foram escrituradas no Bloco F100 do EFD Contribuições, e no curso do processo de fiscalização, antes da prolação do despacho decisório, a manifestante buscou fornecer os elementos necessários para assegurar à autoridade fiscal o reconhecimento do direito creditório.

❑ Ocorre que, à mingua do princípio da ampla defesa e do princípio da verdade material intrínseco ao processo administrativo tributário, a autoridade fiscal simplesmente consignou no despacho:

[...] Ainda no bloco “F” demonstrou crédito presumido por subcontratação de serviço de transporte. Em 28/08/2019 efetuou a juntada de planilhas no proc. nº 19679.721049/2019-73 (crédito de PIS não cumulativo, fls. 17/37, sendo as planilhas através de ã pag), sem que houvesse qualquer intimação deste auditor, relativas ao crédito presumido agropecuário e de subcontratação de serviços de transporte, sem seguir as informações requeridas nos blocos “C” e “D” da EFD Contribuições. Assim, e tendo em vista a demanda por mandado de segurança e a falta de comunicação ao juízo de tal procedimento e sua motivação, tais juntadas serão desconsideradas neste momento processual.

¶ Sendo assim, merece anulação o despacho decisório promulgado nos autos, para determinar a devolução do feito à autoridade fiscal para promover a reanálise do direito creditório, contemplando toda a documentação apresentada pela manifestante.

¶ DOS CRÉDITOS JUDICIAIS NÃO TRANSITADOS EM JULGADO

¶ A existência de ação judicial em que se discute a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, efetivamente não impacta no valor a ser ressarcido por meio de Pedidos Administrativos de Ressarcimento. Dois são os motivos principais: a) As ações judiciais (ICMS na base do PIS e COFINS) obviamente só podem importar em benefício para o contribuinte (apurar valor a ser restituído ou reconhecer crédito tributário a ser utilizado) – é impossível que uma ação tributária ativa movida pela empresa possa redundar em prejuízo para ela; b) A Manifestante em nenhum momento aplicou qualquer decisão proferida naquele processo no sentido de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS. A apuração da Manifestante, em todo o período fiscalizado e até a presente competência, não foi alterada e é realizada nos termos exigido pela RFB (com o ICMS incluso na base de cálculo do PIS e da COFINS).

¶ É fundamental reiterar que o objeto daquela ação é limitado, única e exclusivamente, à base de débitos da contribuição, em nada se referindo à base de créditos apropriados pela Manifestante. Tanto é assim que o pedido foi formulado para que fosse declarado o direito da Manifestante de não incluir o valor do ICMS na base de cálculo (ou seja, de débitos) do PIS e da COFINS, uma vez que o referido valor não se revela como uma receita sua.

¶ O desfecho lógico e devidamente estabelecido pela legislação a ser atribuído ao caso da referida ação judicial será o de submetê-la, quando do seu trânsito em julgado, às regras previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.717/17. Isto é, depois de finalizada a discussão e tendo sido provida a ação, caberá à ora Manifestante apresentar, perante a RFB, para fins de aproveitamento do crédito mediante compensação ou restituição, o “Pedido de Habilitação de Crédito Decorrente de Decisão Judicial Transitada em Julgado”, o qual franqueará ao Fisco a possibilidade de avaliar o cálculo feito pela empresa a título de êxito judicial.

¶ Neste momento, e somente neste momento, é que a Administração Pública, aí sim de forma fundamentada e oportuna, poderá corroborar ou não o valor

mensurado pela empresa. Em outras palavras: se houver a procedência do pedido da empresa, o crédito naturalmente vai aumentar e será apurado em habilitação de crédito.

¶ Se houver improcedência do pedido, simplesmente a apuração será mantida como foi feita. Mas, sob qualquer enfoque, é certo que a ação ajuizada para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS jamais poderá reduzir o valor objeto dos pedidos de ressarcimento objeto do citado mandamus.

¶ DAS GLOSAS REALIZADAS PELA FALTA DO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO

¶ As explanações tecidas pela autoridade fiscal no despacho decisório sob tal título contemplam a glosa de despesas relativas a fretes. Dispensa maiores divagações nos valermos da literalidade das explanações:

23. 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:

[...]

24. 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:

[...]

25. Logo, no caso de compra de mercadoria para revenda ou matéria-prima para fabricação não sujeitas ao pagamento da contribuição, a vedação do art. 3º, § 2º, inc. II da Lei nº 10.833, de 2003, aplica-se de forma conjunta ao frete. Adicionalmente, no caso de frete por transferência entre estabelecimentos ou que não seja por compra ou venda, não existe previsão legal para tal creditamento. No caso do frete de insumo que permite o creditamento através de crédito presumido, benefício fiscal, sua interpretação deve ser literal e, adicionalmente, seus fornecedores, em geral, passam a ter restrições quanto ao aproveitamento de crédito (ver por exemplo os itens 16 e 26)

¶ As razões delineadas no despacho decisório carecem do condão de infirmar o direito creditório da recorrente, pois o que o assegura é o fato de a contribuição incidir sobre a despesa à luz do princípio da não cumulatividade, e não o que a diz as normas inerentes ao imposto sobre a renda, como quer fazer crer ao invocar em seu proveito o disposto nos artigos 289 e 290, I, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/1999).

¶ É dizer, o determinante para lastro do direito creditório é o fato da despesa, no caso, o frete, estar sujeito à tributação do PIS e COFINS, como é o caso dos autos, pois uma vez suportado o encargo pelo tomador desse serviço, no caso, a manifestante, faz-se incontornável o reconhecimento graças ao princípio da não cumulatividade.

¶ Fretes de Aquisições de Mercadorias Empregadas Como Insumos/Matéria-Prima não Sujeitas à Contribuição

¶ A equivocada interpretação da Autoridade Fiscal se dá pela vinculação da tributação dos insumos adquiridos sujeitos a suspensão, alíquota zero, isentos ou não tributados, ao serviço de frete contratado, sujeito ao pagamento das contribuições e via de consequência ao creditamento do PIS e da COFINS.

¶ Neste sentido seguem decisões administrativas que por analogia conferem o direito ao crédito in casu:

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de mercadorias tributadas pelo PIS com alíquota zero. (PAF nº 13951.000345/2004-06, Acórdão nº 3402-003.520, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Sessão de 01/12/2016) (grifou-se)

¶ Portanto, a glosa relativa ao frete de aquisição de insumos realizada pela i. Autoridade Fiscal destoa da previsão legal e deve ser revertida, principalmente porque o crédito aproveitado pela Manifestante decorre de uma operação de transporte tributada.

¶ Frete de Transferência Entre Estabelecimentos

¶ 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.

¶ Não obstante ao posicionamento do Fisco, observa-se que o CARF, em recentes decisões, vem reformulando seu entendimento – à luz dos critérios da essencialidade ou relevância da despesa para a atividade econômica da empresa, diga-se – sobre a possibilidade de crédito entre estabelecimentos da mesma empresa. Vejamos:

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS. DIREITO A CRÉDITO. LEI Nº 10.833/2003, ART. 3º, INCS. II E IX. *A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos. [...] Por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso para admitir o aproveitamento dos fretes relacionados ao transporte havido entre estabelecimentos da empresa. (Processo nº*

16366.003307/2007-38, Acórdão nº 3401-002.075 - 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária)".

¶ Por essas razões, merece reforma o despacho decisório em análise, para afastar as glosas promovidas pela Autoridade Fiscal e bem assim a consequente exigência tributária ora combatida, porque restou comprovado o direito ao crédito relativo aos fretes na aquisição e de transferência de insumos.

¶ DAS GLOSAS POR FALTA DE SUSPENSÃO DO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO NA AQUISIÇÃO – CRÉDITO PRESUMIDO AGROPECUÁRIO PELO FORNECEDOR PESSOA JURÍDICA

¶ No que tange às 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, a douta autoridade fiscal fez constar singelamente no despacho decisório que:

26. 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:

¶ Entretanto, referida glosa merece ser afastada uma vez que o direito de apropriação da Manifestante encontra-se devidamente amparado nas Leis nº 10.925/2004 e nº 12.350/2010, bem como pelas IN nº 636/2006 e 1.157/2011, tendo em vista se tratar de processados (NCM 16) e carne in natura de Aves e Suínos (NCM 02).

¶ Acontece que a fabricação de carne in natura e derivados de carnes processadas demandam os mesmos insumos (grão e animais vivos).

¶ O direito a apropriação de crédito presumido disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é calculado mediante a aplicação, sobre o valor das aquisições dos itens listados no dispositivo, no percentual de 60% das alíquotas de PIS (1,65%) e Cofins (7,60%), conforme art. 8º, § 3º, I, da Lei nº 10.925/2010.

¶ O art. 55 e 56, Lei nº 12.350/2010, estabelece:

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

I - o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e na posição 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física; II - o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou

recebidos de cooperado pessoa física; III - o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.” Grifo nosso.

Art. 56. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas na alínea b do inciso XIX do art. 1º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido determinado mediante a aplicação sobre o valor das aquisições de percentual correspondente a 12% (doze por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013).

¶ No entanto, determinou que o crédito presumido anteriormente descrito (art. 8º da Lei nº 10.925/2004) não mais se aplicaria em relação às mercadorias ou produtos classificados nos códigos: (i) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM e (ii) 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM.

¶ Logo, a partir da publicação da Lei nº 12.350/2010 a manifestante passou a apropriar créditos presumidos de PIS e COFINS sobre as aquisições de insumos utilizados na fabricação dos produtos indicados no art. 55, caput, da Lei 12.350/2010.

¶ Todavia, o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2010 deixou de ser aplicado apenas em relação às mercadorias ali especificadas (classificadas nos NCMs acima mencionados). Confira-se:

Art. 57. A partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004:

I – às mercadorias ou aos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM; II – às mercadorias ou aos produtos classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, no que for contrário ao disposto nos arts. 54 a 56. (Redação original da Lei 12.350/2010)

¶ Em vista disso, a Lei nº 12.350/2010 não revogou o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, mas sim, excluiu algumas mercadorias que faziam jus ao crédito presumido ali descrito.

¶ Sob este viés, cumpre informar que a Manifestante 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), encaixando às especificações da lei.

Assim, para análise dos créditos presumidos pelos quais a Manifestante faz jus, administração tributária detém 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 Manifestante também produz mercadorias classificadas no código 16 da NCM.

DEMAIS GLOSAS CONSTATADAS NAS PLANILHAS DA AUTORIDADE FISCAL SEM CORRESPONDENTE FUNDAMENTAÇÃO NO DESPACHO DECISÓRIO

Em devoção ao princípio da eventualidade, caso seja rechaçada a nulidade arguida no início da abordagem de mérito desta manifestação de inconformidade, a manifestante passa a impugnar as rubricas relativas a despesas que, embora careçam de fundamentação legal no despacho decisório combatido, encontram-se presentes nas planilhas de glosas elaborada pela autoridade fiscal.

Crédito Extemporâneo de Despesas com Fretes, Insumos e Serviços

Verifica-se da planilha de glosa constante nos autos diversas despesas com a rubrica de créditos extemporâneos de PIS/COFINS, pleiteados nos pedidos de ressarcimento que merece ser revertida.

A apuração dos créditos de PIS e COFINS decorrentes de despesas de fretes toma por base a despesa ocorrida no mês de apuração, conforme indicado no art. 3º da Lei nº 10.637/02. Tanto que no § 4º do citado dispositivo está expresso que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Destarte, na impossibilidade de aproveitamento do crédito no mesmo mês em que ocorreram as despesas que o originaram, a exemplo do que ocorre no caso concreto, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, garantem ao contribuinte o direito de aproveitar esses créditos nos subsequentes, tal qual o fez a manifestante.

O despacho decisório contraria a orientação adotada pelo CARF, que uma vez provocado a se manifestar sobre a matéria, reconheceu o direito ao aproveitamento do crédito extemporâneo, nos termos previstos nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

A Manifestante, ao realizar o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS ora debatido, agiu em estrita conformidade com os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, bem como observou o prazo prescricional de 5 (cinco) anos, razão pela qual há que se reconhecer – de pronto - a regularidade do aproveitamento do crédito na forma realizada.

Ademais, cabe pontuar que inexistente 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. Há apenas a autorização expressa para o seu aproveitamento nos meses subsequentes, quando não usados no respectivo mês de apuração (§ 4º do art. 3º das Leis nº 10.637 e nº 10.833/03).

Portanto, há que se reconhecer o direito da Manifestante à apropriação dos créditos extemporâneos pleiteados, que são passíveis de adjudicação relativamente aos 05 (cinco) anos anteriores, tendo em vista que o art. 3º, § 4º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, que garantem à Manifestante a apropriação posterior dos créditos não utilizados no mês em que a despesa se concretizou independentemente da retificação dos controles fiscais ou contábeis (DAFON e DCTF).

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

NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

O despacho decisório em análise indubitavelmente incorre em grave ofensa ao direito de defesa da manifestante, em razão da deficiente fundamentação esboçada. Sem abrir mão da nulidade suscitada e da própria insubsistência das glosas discriminadas apenas nas planilhas elaboradas pela doughta autoridade fiscal, é importante trazer em voga a necessidade de conversão do julgamento em diligência.

Outro ponto importante do despacho decisório (2º trimestre de 2017) que merece ser alvo de diligência reside nas despesas com fretes subcontratados escriturados pela manifestante no Bloco F100, que foram “desconsideradas” pela autoridade fiscal de origem. Também sem abrir mão da nulidade e do próprio direito creditório já sustentados, remanesce a necessidade de conversão do julgamento para oportunizar à recorrente a apresentação de elementos que o doughto colegiado eventualmente possa contribuir para a comprovação do direito defendido.

Inolvidável o dever do contribuinte em apresentar as provas que necessárias à comprovação do seu direito e, caso a Fiscalização não se dê por convencida, os autos devem ser baixados para realização de diligências in loco, ou solicitação de juntada de documentos, tendo em vista que no presente caso parte dos pedidos de ressarcimento não foram efetivamente analisados pela fiscalização, tampouco fundamentados no despacho decisório.

Requer a conversão do julgamento em diligência para saneamento das nulidades apontadas e assegurar o direito de defesa em favor da manifestante.

Foram acostados aos autos Ofício da Justiça Federal notificando a concessão de liminar, nos autos do mandado de segurança nº 5004109-14.2022.4.03.6100, determinando a apreciação das manifestações de inconformidade no prazo de 60 dias.

Tendo em vista as alegações da manifestante, em 26.04.2022 o processo foi baixado em diligência para a DERAT/SP (fls. 312-326) para que fossem tomadas, em síntese, as seguintes providências: i) Esclarecer os fundamentos das glosas indicadas nas Planilhas que não encontram as respectivas fundamentações no

Despacho Decisório recorrido; ii) Analisar a documentação, relativa ao 2º trimestre de 2017, apresentada pelo contribuinte e desconsiderada nas decisões recorridas; iii) Reverter as exclusões do ICMS das bases de cálculos, efetuadas para apuração do direito creditório, tanto dos créditos por aquisições quanto dos débitos de PIS/COFINS; iv) Esclarecer os fundamentos da glosa do item “Das glosas por falta de suspensão do pagamento da contribuição na aquisição, nos casos de vedação ao aproveitamento de crédito presumido agropecuário pelo fornecedor pessoa jurídica.”, e manifestar-se sobre a argumentação da manifestante de que, 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, retificando a apuração do direito creditório se for o caso.

A DERAT/SP efetuou a diligência solicitada e elaborou a Relatório de fls. 691-716 informando que:

“(…)

2. Em 18/05/2022, tendo em vista o Despacho de Diligência supracitado, elaborei o Termo de Intimação Fiscal TIF nº 16.120/2022, requerendo informações/esclarecimentos quanto a:

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

1.1 fl.212 ã pag – Planilha de “Controle de crédito descontado/deduzido” – apresenta as contribuições apuradas e as declaradas na Consolidação da Contribuição de fls.127/129, os descontos apresentados na fl.166 ã pag “EFD Contr Controle Créd 1500_M500 Ajustes M510” / “EFD Contr Controle Créd.Fiscais 1500” / “Controle Créd Fiscais 1500” apurados em Períodos de Apuraçã Anteriores e “EFD Contr Créd.Apur._Descontos M500 2 T17” / “Créd.Apurados e Descontos” de descontos apurados no próprio Período de Apuração. Apresenta, ainda, os valores dos créditos 201,301 e 306 apurados pela Fiscalização utilizando os créditos pleiteados no PER, subtraído das glosas da planilha Apropriação de Créditos correspondentes;

- Planilha de “Apropriação de Crédito” – apresenta as glosas em relação aos créditos apurados pelo contribuinte conforme Demonstração dos Créditos de fls. 133 a 165, discriminadas pela Natureza da Base de Cálculo do Crédito 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 12 e/ou Alíquota do Crédito para Presumido. Caso os detalhamentos das Naturezas sejam feitos em mais de um bloco (A, C, D ou F), estes são discriminados na coluna “A”, sendo que a totalização é efetuada no bloco destacado em vermelho. Os valores em R\$ das Bases de Cálculo do Crédito em preto representam os declarados pelo contribuinte e os em vermelho são os apurados pela Fiscalização. Na coluna “G” constam o valor total da Base de

Cálculo do Crédito da Fiscalização e logo abaixo a Linha onde ocorreu tal totalização, no bloco de crédito pertinente;

1.2 fl.208 ã pag – Planilhas “EFD Contr bl. C 17 04 a 06 Créd 1 2 3 4 12” – apresenta as glosas do bloco “C” da EFD Contribuições para as diferentes Naturezas das Bases de Cálculo de Créditos à alíquota básica 1, 2, 3, 4 e 12:

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

1.3 fl.209 ã pag – Planilhas “EFD Contr bl.D 17 04 a 06 Créd 1 2 7 Frete” – apresenta as glosas do bloco “D” da EFD Contribuições para as diferentes Naturezas das Bases de Cálculo de Créditos 1, 2 e 7 à alíquota básica:

1.3.1 “Fretes nas Compras 1 e 2” – na glosa por “Apuração de Crédito sobre o frete nas aquisições de bens para revenda/ utilizados como insumo não geradoras de crédito à alíquota básica – art. 3º, inc. IX c/c incs. I e II e art. 15, inc. II da Lei nº 10.833, de 2003”, deve-se combinar com a fundamentação do Despacho Decisório, item IV-2 “Das glosas por falta de pagamento da contribuição”, § 24º, que estende ao frete de compra a vedação ao creditamento na aquisição de mercadorias para revenda/insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição, por estar compreendido nos seus custos de aquisição, nos termos dos arts.289 e 290 do RIR 1999 (arts. 14 e 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977);

1.3.2 “Fr.Transfer._Outros 5_9 Créd 1 2” –nos casos de fretes que não sejam de vendas ou de aquisições de mercadorias para revenda ou de insumos, existe a necessidade de verificação dos requisitos de essencialidade para os produtos em elaboração e de relevância, no caso produtos acabados, que não puderam ser aferidos pela Fiscalização no procedimento sumário anterior. Deve o contribuinte demonstrar o atendimento destes requisitos, com o fluxo produtivo, discriminação do produto transportado e seu NCM e papéis dos locais de expedição e recepção, nos casos de produtos em elaboração e relevância do local de recepção no caso de produtos acabados;

1.4 fl.210 ã pag – Planilhas “EFD Contr bl.A 17 04 a 06 Créd 3 7 Serv ISS” - apresenta as glosas do bloco “A” da EFD Contribuições para as diferentes Naturezas das Bases de Cálculo de Créditos à alíquota básica 3 e 7;

- Planilhas “EFD Contr bl.F100 17 04 a 06 Créd 2, 3, 5, 6 e 7 e Pres” - apresenta as glosas do bloco “F100” da EFD Contribuições para as diferentes Naturezas das

Bases de Cálculo de Créditos à alíquota básica 2, 3, 5, 6 e 7, e também de Créditos Presumidos de Aves/Suínos Alíquotas 2,28% e 4,56% e de Subcontratação de Transportes Rodoviários de Carga Alíquota 5,7%;

- Planilhas “EFD Contr bl.C 17 04 a 06 Rec” / “Rec Venda Prod ME”. Seus resultados são considerados na Planilha “Apropriação de Crédito 2T17” no rateio dos créditos.

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

2. item b) do Despacho supracitado – Analisar a documentação, relativa ao 2º trim/2017, apresentada pelo contribuinte e desconsiderada nas decisões recorridas, retificando a apuração do direito creditório se for o caso:

2.1 Nas planilhas “17 a 19 178 CRED PRES AVES SUINOS 201704 a 201706” / “VENDAS ANALÍTICO” (fls.17 a 19 ã pag) efetuando filtragem de abril a junho pelas cols. “E” e “F”, Grupo 5, sem devolução (GR.5=PROCESSADOS C/ CARNE IN NAT AVES) obtive os valores de Receitas de Vendas de Processados: R\$ 723.646,45, R\$ 164.223,11 e R\$ 0,00, respectivamente, iguais aos obtidos nas planilhas “20 a 22 178 CRED PRES CARNE IN NATURA 201704 A 201706” / “VENDAS ANALÍTICO” (fls.20/22 ã pag) efetuando filtragem pelas cols. “E” e “F”, Grupo 82, sem devolução (GR.82=VENDA PROCESSADOS AVES MI E ME). Logo, não foi possível definir das Receitas de processados do Cap.16 da NCM, qual o percentual dos produzidos a partir principalmente de frango vivo e qual o produzido a partir de carnes adquiridas à alíquota zero. Assim, **deve o contribuinte apresentar os fluxos de produção de processados/ industrializados nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 e do art.56 da Lei nº 12.350, de 2010, planilhas de controle destas produções e, apresentadas as comprovações anteriores, se atende ao art. 56, §1º da Lei nº 12.350, de 2010.**

2.2 No mesmo processo supracitado relativo ao PIS, foram juntadas as planilhas “25 a 27 Fretes F100 – Naturezas 02 Aquisição de Bens utilizados como Insumo, 03 Serviços utilizados como Insumo e 07 Armazenagem e Frete nas Vendas (fls.25/27 ã pag), constatee que tratam-se de fretes do estabelecimento 0007-19 e subcontratados Pessoas Jurídicas, porém apenas com os Conhecimentos de Transporte emitidos pelo estabelecimento 0007-19. **Apresentar os Conhecimentos de Transporte eletrônicos (neste caso discriminá-los) ou não, emitidos pelas transportadoras PJ subcontratadas. Ressalto, previamente, que os créditos 03 Serviços utilizados como Insumo nos meses de Maio e Junho de 2017 (fl.26 ã pag) não demonstram a totalidade dos fretes com direito a crédito indicados no bloco F100.**

Apresentar, também, a discriminação de possíveis fretes subcontratados de Pessoas Físicas (indicar nome e CPF) ou empresas do SIMPLES Nacional (nome e CNPJ), se for o caso (seguir o procedimento do parágrafo superior), relativas às

glosas efetuadas nas planilhas “210 EFD Contr bl.F100 17 04 a 06 Créd 2 3 5 6 7 Pres” / “Créd.Pres.Transp 1,2375_5,7” (fl.322 ã pag), com indicação dos Conhecimentos de Transporte eletrônicos que motivaram tais subcontratações e, se for o caso, Nota Fiscal eletrônica e produtos (discriminação, NCM) transportados, se vendidos, transferidos ou adquiridos pelo contribuinte.

3. Em 27/05/2022 o contribuinte respondeu às fls.337/606, declarando que a intimação não atende o demandado pela DRJ, pois não esclarece e detalha os fundamentos para o indeferimento do crédito, (itens 1 e 2), e:

- item 2.1 da TIF 16.120/2022 de apresentação de fluxo de produção e planilha de controle de produção de processados, tendo em vista, descontadas as devoluções, da igualdade do total de vendas de processados obtidas nas planilhas de Créd. Presumido Aves Suínos Grupo 82 com as das planilhas Créd Presumido Carne in Natura Grupo 5 - resposta no item 3 Crédito Presumido – Processados NCM 16 de que o direito à apropriação encontra-se amparado pela legislação, apresentando apenas o fluxo de produção no Documento 3;

- item 2.2 da TIF 16.120/2022 de apresentação dos CT-e (neste caso discriminá-las) ou não emitidos pelas transportadoras PJ subcontratadas – resposta no item 4 Fretes – Subcontratação onde esclarece que o denominado “Frete Próprio” lançado no bloco F e vinculado às Naturezas 02 e 07 refere-se a compras de insumos (aves para abate) e transferência de insumos (ração, ovos incubáveis, miúdos), apresentando a Consulta nº 03/05 da Secretaria de Fazenda de Santa Catarina, respaldaria o procedimento da empresa ver item 4.1, enquanto o Frete Intercompany, vinculado à Natureza 03 decorre de mera prestação de serviço de transporte ver item 4.2, entre os quais também apura crédito presumido na subcontratação de PJ do SIMPLES Nacional ver item 4.3. Juntou as Planilhas de Fretes subcontratados, Naturezas 02,03,07 e 14, sem os Conhecimentos de Transporte dos subcontratados (fl.605 ã pag).

4. Em 14/06/2022, tendo em vista a Resposta supracitada, elaborei o Termo de Reintimação Fiscal TRIF nº 16.120/2022 (e rerratificação de 16/06/2022), requerendo informações/esclarecimentos quanto a:

1 “Intimação nº 16.120/2022:

2. item b) do Despacho supracitado – Analisar a documentação, relativa ao 2º trim/2017, apresentada pelo contribuinte e desconsiderada nas decisões recorridas, retificando a apuração do direito creditório se for o caso:

(...)

*2.2 Nas planilhas “25 a 27 Fretes F100 – Naturezas 02 Aquisição de Bens utilizados como Insumo, 03 Serviços utilizados como Insumo e 07 Armazenagem e Frete nas Vendas (fls.25/27 ã pag), constatei que tratam-se de fretes do estabelecimento 0007-19 e subcontratados Pessoas Jurídicas, porém apenas com os Conhecimentos de Transporte emitidos pelo estabelecimento 0007-19. **Apresentar os Conhecimentos de Transporte eletrônicos (neste caso discriminá-los) ou não,***

emitidos pelas transportadoras PJ subcontractadas. Ressalto, previamente, que os créditos 03 Serviços utilizados como Insumo nos meses de Maio e Junho de 2017 (fl.26 ã pag) não demonstram a totalidade dos fretes com direito a crédito indicados no bloco F100.

Apresentar, também, a discriminação de possíveis fretes subcontractados de Pessoas Físicas(indicar nome e CPF) ou empresas do SIMPLES Nacional (nome e CNPJ), se for o caso (seguir o procedimento do parágrafo superior), relativas às glosas efetuadas nas planilhas “210 EFD Contr bl.F100 17 04 a 06 Créd 2 3 5 6 7 Pres” / “Créd.Pres.Transp 1,2375_5,7” (fl.210 ã pag), com indicação dos Conhecimentos de Transporte eletrônicos que motivaram tais subcontractações e, se for o caso, Nota Fiscal eletrônica e produtos (discriminação, NCM) transportados, se vendidos, transferidos ou adquiridos pelo contribuinte. “

1.1.1 Em sua resposta, no item 4. FRETES – SUBCONTRATAÇÃO, 4.1 – FRETE PRÓPRIO – Natureza 02 ou 07 do EFD Contribuições, relata que nos arquivos originalmente apresentados já constam, CT emitidos pelo estabelecimento 0007-19 e informações relativas aos subcontractados, número e CFOP da Nota Fiscal, descrição do item transportado e valores envolvidos. O “Frete Próprio”, lançado no Bloco F e vinculado às Naturezas 02 e 07 da EFD Contribuições, é o frete contratado para acobertar operações de compra de insumos (aves para abate) e transferência de insumos (ração, ovos incubáveis, miúdos), que conforme determinado pela legislação do Estado de Santa Catarina, devem estar amparadas por CT emitido pelo estabelecimento responsável pela subcontractação, no caso o estabelecimento 0007-19, sendo que, para fins de transporte das mercadorias, a subcontractada poderá fazer-se acompanhar somente pelo CTCR emitido pela transportadora contratante (reproduz Consulta nº 03/05(sef.sc.gov.br)).

1.1.2 Fica o contribuinte **REINTIMADO a apresentar o item 2.2 da Intimação nº 16.120/2022, acima reproduzida em relação aos Fretes Próprios, Naturezas 02 e 07**, tendo em vista a legislação do Cofins que estabelece:

(...)

1.2.1 Em sua resposta, no item 4. FRETES – SUBCONTRATAÇÃO, 4.2 – FRETE INTERCOMPANY – Natureza 03 do EFD Contribuições, relata que nos arquivos originalmente apresentados já constam, CT emitidos pelo estabelecimento 0007-19 e informações relativas aos subcontractados e valores envolvidos. Não consta a NF de compra ou venda, pois o frete é um serviço utilizado como insumo (subcontractação), ou seja, o direito ao crédito de PIS e Cofins decorre da contratação do serviço. Como é realizada a subcontractação de prestadores de serviço, PJ ou PF, a empresa tem direito a descontar créditos de PIS e Cofins sobre a subcontractação, que conforme determinado pela legislação do Estado de Santa Catarina, devem estar amparadas por CT emitido pelo estabelecimento responsável pela subcontractação, no caso o estabelecimento 0007-19, sendo que, para fins de transporte das mercadorias, a subcontractada poderá fazer-se

acompanhar somente pelo CTRC emitido pela transportadora contratante (reproduz Consulta nº 03/05 (sef.sc.gov.br), que reproduzo).

CONSULTA Nº: 03/05 (sef.sc.gob.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.

§ 5º A empresa subcontratada fica dispensada do pagamento do imposto relativo às prestações iniciadas neste Estado desde que o imposto tenha sido destacado nos documentos fiscais emitidos pelo transportador contratante e que sejam atendidas as condições estabelecidas no § 6º.

§ 6º A dispensa do pagamento prevista no § 5º fica condicionada a que a empresa subcontratada anexe ao conhecimento emitido na forma do § 4º, cópia dos conhecimentos de transporte emitido pelo transportador contratante e do contrato de subcontratação.”

(...)

*Com a simples leitura do dispositivo regulamentar atual, depreende-se a obrigatoriedade de emissão do CTRC pela empresa transportadora subcontratada. Esclareça-se, por outro lado que, para fins de transporte, poderá a subcontratada **fazer-se acompanhar apenas pelo CTRC emitido pela transportadora contratante (§3º do artigo supra).***

Isso se deve ao fato de que o imposto é, via de regra, destacado no conhecimento de transporte emitido pela contratante e, também, porque o Documento fiscal mencionado no “caput” do art.68 apresenta ao fisco as Informações básicas da empresa subcontratada.

Observação: apenas para fins de transporte o CT-RC emitido pela transportadora contratante é suficiente, conforme §§ 4º - seu inc. II, ao exigir o valor total recebido pela empresa subcontratada, encontra-se em consonância com o requerido nesta diligência - e 6º do art. 68 acima discriminados e conclusão da própria consulta.

1.2.2 Apresentou, como exemplo, o CT-e nº 581627, emitido pelo estabelecimento 0007-19, onde, em Informações Complementares de Interesse do Contribuinte consta Transporte subcontratado com FIOR e FIOR LTDA ME, que pelo Documento 1 fl.605 ã pag, FRETE_F100_Natureza_03_Serviços_Utilizados_Insumo, possui CNPJ 94.358.272/0001-01, CT-e emitido em 08/04/2017, lançado apenas no “Livro de Saída” na mesma data, CFOP 6352. Observa-se nesta planilha que todos os CT-e do estabelecimento 0007-19 possuem lançamento no Livro de Saída CFOP 6352 e a maioria também possui lançamento no “Livro de Entrada”, CFOP 2352. Documento fiscal lançado no “Livro de Saída”, CFOP 6352, como o do exemplo ou ser lançado tanto em Livro de Saída, quanto Livro de Entrada CFOP 2352, é documento hábil e idôneo a comprovar custo de aquisição de serviço, nos termos do inc. II, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 ou § 19º, do art. 3º cc/ inc.II do art.15, todos da Lei nº 10.833, de 2003?

*1.2.3 Fica o contribuinte **REINTIMADO a apresentar o item 2.2 da Intimação nº 16.120/2022, acima reproduzida em relação aos Fretes INTERCOMPANY, Natureza 03, tendo em vista as análises dos itens 1.2.1 e 1.2.2 supras.***

5. Em 10/08/2022 o contribuinte respondeu (fls.631/677), que:

item 2.3 – Frete – Subcontratação – Conhecimentos de Transportes emitidos pelas Transportadoras Subcontratadas – Consulta nº 03/2005 SC – Solução de Consulta (Cosit) nº 148, de 07 de maio de 2019 - 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 mínimo 1(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, assim como a Solução de Consulta – Cosit nº 148, de 07/05/2019 (Doc.2) que concluiu que é possível a subcontratante apropriar-se de créditos de PIS e Cofins, mesmo na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada.;

item 2.4 – frete de transferência de produtos acabados – salienta a essencialidade (relevância) da transferência do estoque de produtos acabados aos Centros de Distribuição (Doc. 03);

item 2.5 – Frete de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições – este caso foi afetado pela IN RFB nº 2.121, de 2012;

item 3 – Lenha – Processo Produtivo é essencial na alimentação de caldeiras e geradores de vapor na lavagem das mãos e/ou esterilização de utensílios, escaldagem/depenagem de aves, na fabricação de ração, farinhas e óleos (Doc.04);

item 4 – Crédito Presumido – Processados NCM 16 apresenta Doc 05 que fala sobre sua forma de rateio, mas sem apresentar qual a parcela das vendas de processados tem origem em animais vivos e qual a parcela originada de carnes in natura.

6. Quanto ao item “d” da diligência, para esclarecer e detalhar os fundamentos da glosa do item **“Das glosas por falta de suspensão do pagamento da contribuição na aquisição, nos casos de vedação ao aproveitamento de crédito presumido agropecuário pelo fornecedor pessoa jurídica”**, que consta no Despacho Decisório (fls.213/231), título IV-3, item 26 (fl.288), trata-se de exigência a ser verificada na Nota Fiscal emitida pelo fornecedor Pessoa Jurídica, com a devida e prévia declaração do adquirente de que atende às condições da suspensão, que somente assim irá permitir a apuração de crédito presumido pelo adquirente. O art.55, § 5º, da Lei nº 12.350, de 2010, descrito no Despacho Decisório, ainda veda a apuração de crédito pelo fornecedor (com algumas exceções).

7. Ainda em relação ao item “d” da diligência, se para fins de apuração do crédito presumido previsto nos artigos 55 e 56 da Lei nº 12.350/2010 e no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a fiscalização não observou que a pessoa jurídica também produz mercadorias classificadas no código 16 da NCM, observo que na planilha Apropriação de Crédito 2T17 cód.201 301 306 (fl.212 ã pag), ocorreram glosas de crédito presumido cód.306, nos meses de abr/2017 e mai/2017 (em jun/2017 não houve apuração de crédito), nas alíquotas de 0,198% PIS e 0,912% Cofins (art.56 da lei nº 12,350, de 2010, apurado na venda de processados de frangos/suínos originados de carnes adquiridas com alíquota zero) e alíquotas de 0,99% PIS e 4,56% Cofins (art.8º da Lei nº 10.925, de 2004 apurado na venda de processados de frangos/suínos originados de insumos adquiridos com suspensão, neste caso animais vivos, rações,... Tais glosas totais foram motivadas por entregas das planilhas de fls.17/22 ã pag 178 CRED PRES AVES e SUÍNOS e CARNE IN NATURA no proc. nº 19679.721049/2019-73 de PIS, que não foram analisadas devido aos prazos judiciais (ver item 6 do Despacho Decisório de fls.213/231), e que foram analisados nesta diligência.

8. Em 20/12/2022 foi publicada a IN RFB nº 2.121, de 2022, que introduziu novo normativo administrativo em relação ao ICMS incidente nas aquisições (art.171, inc. II) e sobre o frete na aquisição de insumos com suspensão, alíquota zero ou não incidência (art.176, inc.XVIII), além de definir que o ICMS a ser excluído da base de cálculo da contribuição é o destacado na Nota Fiscal (art.26, inc. XII), entre outros, que ocasionaram alterações no resultado desta diligência.

9. Revisei as planilhas para esta Diligência da EFD Contr bl.C 2T17 Créd 1 2 3 4 12 (fl.678 ã pag), EFD Contr bl.D 2T17 Créd 1 2 7 Frete (fl.679 ã pag), 2017.02 FRETE F100 Nat 02 e 07 Próprio e 03 Intercompany (fl.680 ã pag), 178 CRED PRES AVES E SUINOS_CARNE IN NATURA 2T17 (fl.681 ã pag), EFD D_EFD Contr C Rec 2T17 (fl.682 ã pag), EFD Contr bl.A Créd 3 7 2T17 (fl.683 ã pag), Consolidação das Operações por CST Alíqu Bl 17 05 e 06 (fls.684/689 para sanear contribuição apurada) e Apropriação de Crédito e Controle de Crédito descontado_deduzido (com saneamento da contribuição em maio e junho) 2T17 (fl.690 ã pag).

(...)

FUNDAMENTAÇÃO

(...)

IV- Da análise dos créditos

IV-1 Dos créditos judiciais por exclusão do ICMS da base de cálculo

17. O contribuinte possui Ação Ordinária nº 0011129-26.2017.4.01.3400 na 8ª Vara Federal de Brasília DF (fls.167/173), com Pedido de Tutela de Evidência para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins.

18. A IN RFB nº 2.121, de 2022, introduziu novo normativo administrativo em relação ao ICMS incidente nas aquisições (art.171, inc. II) e conceito de insumo do art.176, com a premissa de essencialidade e relevância expressa em seu caput, como o frete na aquisição de insumos com suspensão, alíquota zero ou não incidência (art.176, inc.XVIII), além de definir que o ICMS a ser excluído da base de cálculo da contribuição é o destacado na Nota Fiscal (art.26, inc. XII), entre outros:

Art. 26. Para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a base de cálculo a que se refere o art. 25, são excluídos os valores referentes a (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º; Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, caput, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 42, e § 2º, com redação dada pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, art. 15; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 16; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 17; e art. 15, inciso I, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; e Acórdão em Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706):

(...)

XII - ICMS destacado no documento fiscal.

(...)

Seção I

Dos Créditos Básicos

(...)

Art. 171. No cálculo do crédito de que trata esta Seção, poderão ser incluídos:

(...)

II - o ICMS incidente na venda pelo fornecedor, ressalvado aquele referido no inciso I do art. 170 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 54; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 55; e Parecer SEI nº 14.483/2021/ME, de 28 de setembro de 2021, item 60, alínea "c").

(...)

Subseção II

Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Insumos

(...)

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 Original Processo nº: 19679.721047/2019-84 15 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:

(...)

VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

IX - equipamentos de proteção individual (EPI);

(...)

XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;

(...)

XVIII - frete e seguro relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência;

IV-2 Das glosas por falta de pagamento da contribuição

19. 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:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

IV-3 Das glosas por falta de suspensão do pagamento da contribuição na aquisição, nos casos de vedação ao aproveitamento de crédito presumido agropecuário pelo fornecedor pessoa jurídica.

20. O crédito presumido do art. 55, § 5º da Lei nº 12.350, de 2010, possui vedação expressa ao fornecedor pessoa jurídica de aproveitamento do mesmo crédito, sendo necessária a suspensão do art. 54 da mesma lei para que não ocorra tal tipo de duplicidade de usufruto de crédito, ainda mais de cunho presumido:

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

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

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

(Vigência)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

19. Logo, a exigência da suspensão a ser verificada na Nota Fiscal emitida pelo fornecedor Pessoa Jurídica, com a devida e prévia declaração do adquirente de que atende às condições da suspensão, é condição necessária que irá permitir a apuração de crédito presumido pelo adquirente, salvo disposição expressa que a dispense, como nos casos do art.56 da Lei nº 12.350, de 2010 (ver item 15).

IV-4 Da exigência do Conhecimento de Transporte da Subcontratada

22. A regra geral é a emissão do Conhecimento de Transporte pelo executante do transporte, sendo da competência das Fazendas Públicas Estaduais ou Municipais a regulamentação desta obrigação, que apenas foi reforçada pela Solução de Consulta Cosit nº 148, de 07/05/2019 (Doc.2) que concluiu que é possível a subcontratante apropriar-se de créditos de PIS e Cofins, mesmo na hipótese de não haver, **ao amparo da legislação específica** (de competência das Fazendas

supracitadas), a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada. 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 mínimo 1(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 do número dos conhecimentos de transporte emitidos no período pelo transportador contratante para acobertar as prestações realizadas pelo subcontratado e o valor total recebido:

(...)

23. Nas planilhas de glosa e apuração das bases de cálculo dos créditos dos créditos, foram citadas as fundamentações legais apresentadas nos itens 16 a 222. O saldo final de crédito proposto pela Fiscalização à DRJ para ressarcimento consta na planilha Controle de Créditos descontados/deduzidos de fl.690 ã pag, Linha 295, no valor de R\$ 906.130,35, ou reconhecimento da manifestação de inconformidade apresentada de R\$ 305.687,29 (=906.130,35-600.443,06).

(...)”

O contribuinte foi cientificado do Relatório de Diligência elaborado pela DERAT/SP, e apresentou a manifestação de fls. 723-740 alegando, em síntese, que:

❑ DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA FISCAL

❑ DO VALOR ADICIONAL RECONHECIDO

❑ O ilustre auditor fiscal apresentou a Informação Fiscal reconhecendo crédito adicional.

❑ Desse modo, inicialmente a contribuinte informa que concorda com o crédito adicional revertido, de modo que referido valor é incontroverso, e, portanto, deve ser reconhecido em favor da Manifestante.

❑ DAS DEMAIS GLOSAS MANTIDAS – DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

❑ A DRJ determinou que a DRF cumprisse a seguinte determinação no item “a”: Esclarecer e detalhar os fundamentos de cada uma das glosas indicadas nas Planilhas que não encontram as respectivas fundamentações nos Despachos Decisórios recorridos.

❑ Contudo, em resposta ao item “a” a DRF se limitou a indicar as páginas e nomenclatura das planilhas, bem como fez o simples mapeamento do

originalmente descrito nos arquivos não pagináveis, em uma tentativa de descrever um “passo a passo” de como entender suas planilhas, não atendendo a determinação da DRJ para que esclareça e detalhe os fundamentos de cada uma das glosas indicadas nas planilhas anexas aos Processos Administrativos Fiscais, conforme item 1.1 ao 1.3.

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

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

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

☐ Desse modo, ainda temos glosas sem justificativas no despacho decisório e agora na informação fiscal (momento em que a DRF poderia ter suprido a deficiência de fundamentação e de clareza), que não indicam de forma clara e precisa os fundamentos e motivos que levaram a fiscalização a manter as glosas ou reverter as glosas dos créditos pleiteados.

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

☐ Quanto ao item “d”, verifica-se que da análise da informação fiscal, a autoridade fiscal também não detalha os fundamentos referentes as glosas de créditos presumidos, apresentado sucintamente a seguinte afirmativa:

6. Quanto ao item “d” da diligência, para esclarecer e detalhar os fundamentos da glosa do item “Das glosas por falta de suspensão do pagamento da contribuição na aquisição, nos casos de vedação ao aproveitamento de crédito presumido agropecuário pelo fornecedor pessoa jurídica”, que consta no Despacho Decisório (fls.213/231), título IV-3, item 26 (fl.228), trata-se de exigência a ser verificada na Nota Fiscal emitida pelo fornecedor Pessoa Jurídica, com a devida e prévia

declaração do adquirente de que atende às condições da suspensão, que somente assim irá permitir a apuração de crédito presumido pelo adquirente. O art.55, § 5º, da Lei nº 12.350, de 2010, descrito no Despacho Decisório, ainda veda a apuração de crédito pelo fornecedor (com algumas exceções).

7. Ainda em relação ao item “d” da diligência, se para fins de apuração do crédito presumido previsto nos artigos 55 e 56 da Lei nº 12.350/2010 e no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a fiscalização não observou que a pessoa jurídica também produz mercadorias classificadas no código 16 da NCM, observo que na planilha Apropriação de Crédito 2T17 cód.201 301 306 (fl.212 ã pag), ocorreram glosas de crédito presumido cód.306, nos meses de abr/2017 e mai/2017 (em jun/2017 não houve apuração de crédito), nas alíquotas de 0,198% PIS e 0,912% Cofins (art.56 da lei nº 12,350, de 2010, apurado na venda de processados de frangos/suínos originados de carnes adquiridas com alíquota zero) e alíquotas de 0,99% PIS e 4,56% Cofins (art.8º da Lei nº 10.925, de 2004 apurado na venda de processados de frangos/suínos originados de insumos adquiridos com suspensão, neste caso animais vivos, rações,... Tais glosas totais foram motivadas por entregas das planilhas de fls.17/22 ã pag 178 CRED PRES AVES e SUÍNOS e CARNE IN NATURA, que não foram analisadas devido aos prazos judiciais (ver item 6 do Despacho Decisório de fls.213/231), e que foram analisados nesta diligência.

☐ Contudo, mais uma vez a fundamentação e esclarecimento apresenta-se deficiente.

☐ Ora, conforme esclarecido na Manifestação de inconformidade, a contribuinte apura o crédito 8º da Lei nº 10.925/2004, e do art. 56 da Lei nº 12.350/2010, nos termos da legislação. Apresentou-se ainda metodologia de apuração de crédito com a defesa, os quais não foram contestados pela fiscalização.

☐ De tudo que foi apresentado na Manifestação de Inconformidade, tais como demonstrativos e forma de cálculo do crédito presumido, a fiscalização nada menciona ou contesta, apenas ratifica o que foi superficialmente mencionado no despacho decisório.

☐ A breve fundamentação de que a Manifestante não faria jus em “aquisição por nota fiscal sem suspensão da exigibilidade” não é suficiente para manutenção da glosa, sendo que as fundamentações apresentadas pela autoridade fiscal somente corroboram o direito creditório da Manifestante, realizado com fulcro na Lei nº 12.350/2010.

☐ Sobre o questionamento “se para fins de apuração do crédito presumido previsto nos artigos 55 e 56 da Lei nº 12.350/2010 e no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a fiscalização não observou que a pessoa jurídica também produz mercadorias classificadas no código 16 da NCM”, a fiscalização nada responde, apenas menciona que não realizou glosa de créditos com base no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

¶ Que no caso do 2º tri de 2017, a determinação era de que se analisem os documentos apresentados nos autos, desconsiderados por decorrência dos prazos judiciais.

¶ Portanto, Julgadores, a DRF não cumpriu a determinação para esclarecer e detalhar os fundamentos dos créditos informados nas planilhas e que não constam do despacho decisório, e nem mesmo para prestar esclarecimentos quanto aos créditos do período de apuração de 2º tri de 2017 (item “b” e “e” do despacho de diligência).

¶ Não obstante, salienta-se que para cumprimento da diligência fiscal, a Manifestante foi intimada para prestar diversos esclarecimentos e documentos, em especial sobre os fretes e crédito presumido, sendo que nas manifestações anteriores apresentou vasta documentação, bem como explicações sobre o direito creditório, sobre os quais a autoridade não apresenta contestação específica. Veja que no item 3 e 5 da informação fiscal consta o detalhamento das intimações:

3. Em 27/05/2022 o contribuinte respondeu às fls.447/716, declarando que a intimação não atende o demandado pela DRJ, pois não esclarece e detalha os fundamentos para o indeferimento do crédito, (itens 1 e 2), e:

- item 2.1 da TIF 16.120/2022 de apresentação de fluxo de produção e planilha de controle de produção de processados, tendo em vista, descontadas as devoluções, da igualdade do total de vendas de processados obtidas nas planilhas de Créd. Presumido Aves Suínos Grupo 82 com as das planilhas Créd Presumido Carne in Natura Grupo 5 - resposta no item 3 Crédito Presumido – Processados NCM 16 de que o direito à apropriação encontra-se amparado pela legislação, apresentando apenas o fluxo de produção no Documento 3;

- item 2.2 da TIF 16.120/2022 de apresentação dos CT-e (neste caso discriminá-las) ou não emitidos pelas transportadoras PJ subcontratadas – resposta no item 4 Fretes – Subcontratação onde esclarece que o denominado “Frete Próprio” lançado no bloco F e vinculado às Naturezas VR 08RF DEVAT Fl. 840 Original02 e 07 refere-se a compras de insumos (aves para abate) e transferência de insumos (ração, ovos incubáveis, miúdos), apresentando a Consulta nº 03/05 da Secretaria de Fazenda de Santa Catarina, respaldaria o procedimento da empresa ver item 4.1, enquanto o Frete Intercompany, vinculado à Natureza 03 decorre de mera prestação de serviço de transporte ver item 4.2, entre os quais também apura crédito presumido na subcontratação de PJ do SIMPLES Nacional ver item 4.3. Juntou as Planilhas de Fretes subcontratados, Naturezas 02,03,07 e 14, sem os Conhecimentos de Transporte dos subcontratados (fl.715 ã pag).

(...)

5.Em 10/08/2022 o contribuinte respondeu (fls.741/787), que:

item 2.3 – Frete – Subcontratação – Conhecimentos de Transportes emitidos pelas Transportadoras Subcontratadas – Consulta nº 03/2005 SC – Solução de Consulta

(Cosit) nº 148, de 07 de maio de 2019 - 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, assim como a Solução de Consulta – Cosit nº 148, de 07/05/2019 (Doc.2) que concluiu que é possível a subcontratante apropriar-se de créditos de PIS e Cofins, mesmo na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada.;

item 2.4 – frete de transferência de produtos acabados – salienta a essencialidade (relevância) da transferência do estoque de produtos acabados aos Centros de Distribuição (Doc. 03);

item 2.5 – Frete de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições – este caso foi afetado pela IN RFB nº 2.121, de 2012;

item 3 – Lenha – Processo Produtivo é essencial na alimentação de caldeiras e geradores de vapor na lavagem das mãos e/ou esterilização de utensílios, escaldagem/depenagem de aves, na fabricação de ração, farinhas e óleos (Doc.04);

item 4 – Crédito Presumido – Processados NCM 16 apresenta Doc 05 que fala sobre sua forma de rateio, mas sem apresentar qual a parcela das vendas de processados tem origem em animais vivos e qual a parcela originada de carnes in natura.

☐ Quanto a reversão das exclusões do ICMS das bases de cálculos do PIS/COFINS, a determinação da DRJ foi a seguinte: Reverter as exclusões do ICMS das bases de cálculos, efetuadas para apuração do direito creditório, tanto dos créditos por aquisições, quanto dos débitos de PIS/Cofins.

☐ Sobre este ponto, a autoridade fiscal não esclarece como foi realizada a reversão. Vejamos os itens que trata do assunto:

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

(...)

8. Em 20/12/2022 foi publicada a IN RFB nº 2.121, de 2022, que introduziu novo normativo administrativo em relação ao ICMS incidente nas aquisições (art.171, inc. II) e sobre o frete na aquisição de insumos com suspensão, alíquota zero ou não incidência (art.176, inc.XVIII), além de definir que o ICMS a ser excluído da base de cálculo da contribuição é o destacado na Nota Fiscal (art.26, inc. XII), entre outros, que ocasionaram alterações no resultado desta diligência.

¶ Portanto, também para este item falta clareza e detalhamento sobre os fundamentos dos créditos informados nas planilhas e que não constam do despacho decisório.

¶ A DRJ solicitou que a fiscalização o cumprimento do item “e”: e) Elabore relatório conclusivo, instruído dos demonstrativos pertinentes, acerca dos efeitos das análises/reversões aqui solicitadas no direito do crédito pleiteado nestes autos;

¶ No entanto, da análise de todo o processo e da informação fiscal, veja que inexistente relatório conclusivo, instruído com demonstrativo pertinentes, acerca dos efeitos das análises e reversões.

¶ Pelo contrário, sequer é possível entender qual glosa foi revertida/mantida, 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.

¶ Vale salientar que o fiscal teve no mínimo 3 oportunidades distintas para análise os créditos, 2 decorrentes de mandados de segurança impetrados para análise do PER e cumprimento da diligência fiscal, e novamente na informação fiscal, contudo, ele apresenta sempre a mesma metodologia que não permite se entender com clareza os motivos de glosas e forma de cálculo.

¶ Desse modo, tais fatos demonstram completa afronta ao artigo 50, parágrafo 1º, da Lei 9.784/1999, que determina que a motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

¶ Ademais, repisa-se, estamos diante de claro cerceamento de defesa, que enseja a nulidade do despacho decisório e a homologação integral dos créditos apurados pelo contribuinte, com base no art. 59, inc. II, do Decreto nº 70.235/1972.

¶ Por entender que não foram cumpridos os itens constantes na resolução proferida pela DRJ, a contribuinte requer o acolhimento da manifestação de inconformidade e o afastamento das glosas pela DRF, deferindo-se o crédito na integralidade.

¶ **Da Glosa - Da exigência de conhecimento de transporte**

¶ Conquanto deficiente na fundamentação, na informação fiscal, foi acrescido na informação o tópico “IV-4 Da exigência do Conhecimento de Transporte da Subcontratada”.

¶ O auditor requer a apresentação dos conhecimentos de transportes emitidos pelos subcontratados, sob a justificativa de 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.

¶ Ocorre que ainda não há razoabilidade na referida solicitação, por isso, passa-se a esclarecer: 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.

¶ Ademais, reforça-se a legitimidade e suficiência do Conhecimentos de Transporte emitidos pelo estabelecimento 0007-19, por meio da Solução de Consulta - COSIT nº 148, de 07 de maio de 2019, a qual concluiu que é possível a subcontratante apropriar-se de créditos de PIS e COFINS, mesmo na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada.

¶ Ainda, 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. Vejamos:

b) a pessoa jurídica transportadora de cargas subcontratante pode realizar a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, também na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada. A veracidade dos créditos apropriados pode ser comprovada 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.

¶ Ademais, vale ressaltar que a Manifestante já apresentou nos autos nos 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),

onde, por meio de consulta a base de dados do Sistema Sped, é possível validar, no campo dados adicionais, informações relativas à subcontratação.

A 9ª Turma da DRJ08 julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 108-37.983, de 25 de maio de 2023, cuja ementa abaixo transcrevo:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova de créditos utilizados como dedução do PIS/COFINS devido na sistemática da não-cumulatividade é do contribuinte. Não sendo essa prova produzida nos autos, correta a glosa das deduções efetuadas.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

Não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, não há que se falar em nulidade do despacho decisório.

CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ICMS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO

O valor do ICMS compõe a base de cálculo dos créditos do PIS/COFINS não-cumulativo (art. 171, II da Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022).

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS SUÍNOS E AVÍCOLAS E INSUMOS RELACIONADOS. VENDAS COM SUSPENSÃO.

A apuração e aproveitamento do crédito presumido previsto no art. 55 da Lei nº 12.350/2010 é permitido nas aquisições dos produtos nela mencionados efetuadas com suspensão de exigibilidade.

APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração de crédito somente pode abranger operações relativas ao período de apuração, vedada a apropriação extemporânea. O aproveitamento de crédito relativo a período de competência pretérita deve ser precedido da revisão da apuração da contribuição do período a que pertence tal crédito.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO OU NO REGIME DA SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE.

Para fins de apuração de créditos básicos de PIS e Cofins, considera-se insumo o frete relacionado à aquisição de bens utilizados como insumos na produção.

de bem destinado à venda, ainda que tenham sido vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. TRANSPORTE DE INSUMOS E DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É possível a apuração de créditos de Contribuição para o PIS e COFINS sobre os serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS. SUBCONTRATAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. CONHECIMENTO DE TRANSPORTE.

O Conhecimento de Transporte emitido pela pessoa jurídica transportadora subcontratada é o documento necessário para a transportadora de cargas

subcontratante comprovar a despesa com a subcontratação e realizar a apropriação de créditos de PIS e Cofins relativos ao inciso II do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, onde buscou a nulidade do despacho decisório e da decisão recorrida. Alternativamente, pleiteou conversão do julgamento em diligência, além da reforma da decisão recorrida para reverter as glosas do crédito presumido, declarar a possibilidade de utilização de créditos extemporâneos, mesmo sem a retificação das declarações, reverter as glosas referentes a serviços que foram classificados como “não utilizados na produção” e reverter as glosas sobre diversos tipos de fretes.

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

É o breve relatório.

VOTO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

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

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

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

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

Ou seja, o fiscal apenas busca descrever o conteúdo das suas planilhas, sem, contudo, esclarecer e detalhar os fundamentos para o indeferimento do crédito na informação fiscal, embora a DRJ tenha determinado que a DRF apresentasse um relatório fiscal conclusivo na informação fiscal, trazendo não só a

fundamentação legal, mas a justificativa detalhada de cada glosa no corpo do relatório fiscal. A mesma lógica do raciocínio se estendeu para todas as rubricas.

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

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

Desse modo, ainda temos glosas sem justificativas no despacho decisório e agora na informação fiscal (momento em que a DRF poderia ter suprido a deficiência de fundamentação e de clareza), que não indicam de forma clara e precisa os fundamentos e motivos que levaram a fiscalização a manter as glosas ou reverter as glosas dos créditos pleiteados.

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

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

(...)

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

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

Da Alegação de Nulidade

Alega o contribuinte a nulidade do despacho decisório por deficiência de fundamentação. Que das glosas lançadas nas planilhas verifica-se que muitas delas ficaram de fora da fundamentação abordada no ato decisório. Que nas planilhas de glosas a autoridade fiscal limitou-se a consignar uma abreviada informação na coluna “Motivo da Glosa”, e carecem da devida motivação legal no

respectivo despacho decisório. Que no despacho decisório os créditos presumidos e despesas com fretes subcontratados escriturados pela manifestante no Bloco F100, foram “desconsideradas” pela autoridade fiscal de origem.

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

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

Quanto a este ponto, a DERAT/SP efetuou a diligência solicitada e elaborou a Relatório de fls. 691-716 informando que:

“(…)

2. Em 18/05/2022, tendo em vista o Despacho de Diligência supracitado, elaborei o Termo de Intimação Fiscal TIF nº 16.120/2022, requerendo informações/esclarecimentos quanto a:

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

1.1 fl.212 ã pag – Planilha de “Controle de crédito descontado/deduzido” – apresenta as contribuições apuradas e as declaradas na Consolidação da Contribuição de fls.127/129, os descontos apresentados na fl.166 ã pag “EFD Contr Controle Créd 1500_M500 Ajustes M510” / “EFD Contr Controle Créd.Fiscais 1500” / “Controle Créd Fiscais 1500” apurados em Períodos de Apuração Anteriores e “EFD Contr Créd.Apur._Descontos M500 2 T17” / “Créd.Apurados e Descontos” de descontos apurados no próprio Período de Apuração. Apresenta, ainda, os valores dos créditos 201,301 e 306 apurados pela Fiscalização utilizando os créditos pleiteados no PER, subtraído das glosas da planilha Apropriação de Créditos correspondentes;

- Planilha de “Apropriação de Crédito” – apresenta as glosas em relação aos créditos apurados pelo contribuinte conforme Demonstração dos Créditos de fls. 133a 165, discriminadas pela Natureza da Base de Cálculo do Crédito 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 12 e/ou Alíquota do Crédito para Presumido. Caso os

detalhamentos das Naturezas sejam feitos em mais de um bloco (A, C, D ou F), estes são discriminados na coluna “A”, sendo que a totalização é efetuada no bloco destacado em vermelho. Os valores em R\$ das Bases de Cálculo do Crédito em preto representam os declarados pelo contribuinte e os em vermelho são os apurados pela Fiscalização. Na coluna “G” constam o valor total da Base de Cálculo do Crédito da Fiscalização e logo abaixo a Linha onde ocorreu tal totalização, no bloco de crédito pertinente;

1.2 fl.320 ã pag – Planilhas “EFD Contr bl. C 17 04 a 06 Créd 1 2 3 4 12” – apresenta as glosas do bloco “C” da EFD Contribuições para as diferentes Naturezas das Bases de Cálculo de Créditos à alíquota básica 1, 2, 3, 4 e 12:

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

1.3 fl.209 ã pag – Planilhas “EFD Contr bl.D 17 04 a 06 Créd 1 2 7 Frete” – apresenta as glosas do bloco “D” da EFD Contribuições para as diferentes Naturezas das Bases de Cálculo de Créditos 1, 2 e 7 à alíquota básica:

1.3.1 “Fretes nas Compras 1 e 2” – na glosa por “Apuração de Crédito sobre o frete nas aquisições de bens para revenda/ utilizados como insumo não geradoras de crédito à alíquota básica – art. 3º, inc. IX c/c incs. I e II e art. 15, inc. II da Lei nº 10.833, de 2003”, deve-se combinar com a fundamentação do Despacho Decisório, item IV-2 “Das glosas por falta de pagamento da contribuição”, § 24º, que estende ao frete de compra a vedação ao creditamento na aquisição de mercadorias para revenda/insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição, por estar compreendido nos seus custos de aquisição, nos termos dos arts.289 e 290 do RIR 1999 (arts. 14 e 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977);

1.3.2 “Fr.Transfer._Outros 5_9 Créd 1 2” –nos casos de fretes que não sejam de vendas ou de aquisições de mercadorias para revenda ou de insumos, existe a necessidade de verificação dos requisitos de essencialidade para os produtos em elaboração e de relevância, no caso produtos acabados, que não puderam ser aferidos pela Fiscalização no procedimento sumário anterior. Deve o contribuinte demonstrar o atendimento destes requisitos, com o fluxo produtivo, discriminação do produto transportado e seu NCM e papéis dos locais de expedição e recepção, nos casos de produtos em elaboração e relevância do local de recepção no caso de produtos acabados;

1.4 fl.210 ã pag – Planilhas “EFD Contr bl.A 17 04 a 06 Créd 3 7 Serv ISS” - apresenta as glosas do bloco “A” da EFD Contribuições para as diferentes Naturezas das Bases de C culo de Créditos   alíquota básica 3 e 7;

- Planilhas “EFD Contr bl.F100 17 04 a 06 Créd 2, 3, 5, 6 e 7 e Pres” - apresenta as glosas do bloco “F100” da EFD Contribuições para as diferentes Naturezas das Bases de C culo de Créditos   alíquota básica 2, 3, 5, 6 e 7, e também de Créditos Presumidos de Aves/Suínos Alíquotas 2,28% e 4,56% e de Subcontratação de Transportes Rodoviários de Carga Alíquota 5,7%;

- Planilhas “EFD Contr bl.C 17 04 a 06 Rec” / “Rec Venda Prod ME”. Seus resultados são considerados na Planilha “Apropriação de Crédito 2T17” no rateio dos créditos.

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

2. item b) do Despacho supracitado – Analisar a documentação, relativa ao 2  trim/2017, apresentada pelo contribuinte e desconsiderada nas decisões recorridas, retificando a apuração do direito creditório se for o caso:

2.1 Nas planilhas “17 a 19 178 CRED PRES AVES SUINOS 201704 a 201706” / “VENDAS ANALÍTICO” (fls.17 a 19 ã pag) efetuando filtragem de abril a junho pelas cols. “E” e “F”, Grupo 5, sem devolução (GR.5=PROCESSADOS C/ CARNE IN NAT AVES) obtive os valores de Receitas de Vendas de Processados: R\$ 723.646,45, R\$ 164.223,11 e R\$ 0,00, respectivamente, iguais aos obtidos nas planilhas “20 a 22 178 CRED PRES CARNE IN NATURA 201704 A 201706” / “VENDAS ANALÍTICO” (fls.20/22 ã pag) efetuando filtragem pelas cols. “E” e “F”, Grupo 82, sem devolução (GR.82=VENDA PROCESSADOS AVES MI E ME). Logo, não foi possível definir das Receitas de processados do Cap.16 da NCM, qual o percentual dos produzidos a partir principalmente de frango vivo e qual o produzido a partir de carnes adquiridas   alíquota zero. Assim, **deve o contribuinte apresentar os fluxos de produção de processados/ industrializados nos termos do art. 8  da Lei n  10.925, de 2004 e do art.56 da Lei n  12.350, de 2010, planilhas de controle destas produções e, apresentadas as comprovações anteriores, se atende ao art. 56,  1  da Lei n  12.350, de 2010.**

2.2 No mesmo processo supracitado relativo ao PIS, foram juntadas as planilhas “25 a 27 Fretes F100 – Naturezas 02 Aquisição de Bens utilizados como Insumo, 03 Serviços utilizados como Insumo e 07 Armazenagem e Frete nas Vendas (fls.25/27 ã pag), constatei que tratam-se de fretes do estabelecimento 0007-19 e subcontratados Pessoas Jurídicas, porém apenas com os Conhecimentos de Transporte emitidos pelo estabelecimento 0007-19. **Apresentar os Conhecimentos de Transporte eletrônicos (neste caso discriminá-los) ou não, emitidos pelas transportadoras PJ subcontratadas. Ressalto, previamente, que**

os créditos 03 Serviços utilizados como Insumo nos meses de Maio e Junho de 2017 (fl.26 ã pag) não demonstram a totalidade dos fretes com direito a crédito indicados no bloco F100.

Apresentar, também, a discriminação de possíveis fretes subcontratados de Pessoas Físicas (indicar nome e CPF) ou empresas do SIMPLES Nacional (nome e CNPJ), se for o caso (seguir o procedimento do parágrafo superior), relativas às glosas efetuadas nas planilhas “210 EFD Contr bl.F100 17 04 a 06 Créd 2 3 5 6 7 Pres” / “Créd.Pres.Transp 1,2375_5,7” (fl.322 ã pag), com indicação dos Conhecimentos de Transporte eletrônicos que motivaram tais subcontratações e, se for o caso, Nota Fiscal eletrônica e produtos (discriminação, NCM) transportados, se vendidos, transferidos ou adquiridos pelo contribuinte.

3. Em 27/05/2022 o contribuinte respondeu às fls.337/606, declarando que a intimação não atende o demandado pela DRJ, pois não esclarece e detalha os fundamentos para o indeferimento do crédito, (itens 1 e 2), e:

(...)

*1.2.3 Fica o contribuinte **REINTIMADO a apresentar o item 2.2 da Intimação nº 16.120/2022, acima reproduzida em relação aos Fretes INTERCOMPANY, Natureza 03, tendo em vista as análises dos itens 1.2.1 e 1.2.2 supras.***

5. Em 10/08/2022 o contribuinte respondeu (fls.631/677), que:

item 2.3 – Frete – Subcontratação – Conhecimentos de Transportes emitidos pelas Transportadoras Subcontratadas – Consulta nº 03/2005 SC – Solução de Consulta (Cosit) nº 148, de 07 de maio de 2019 - 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 mínimo 1(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, assim como a Solução de Consulta – Cosit nº 148, de 07/05/2019 (Doc.2) que concluiu que é possível a subcontratante apropriar-se de créditos de PIS e Cofins, mesmo na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada.;

item 2.4 – frete de transferência de produtos acabados – salienta a essencialidade (relevância) da transferência do estoque de produtos acabados aos Centros de Distribuição (Doc. 03);

item 2.5 – Frete de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições – este caso foi afetado pela IN RFB nº 2.121, de 2012;

item 3 – Lenha – Processo Produtivo é essencial na alimentação de caldeiras e geradores de vapor na lavagem das mãos e/ou esterilização de utensílios, escaldagem/depenagem de aves, na fabricação de ração, farinhas e óleos (Doc.04);

item 4 – Crédito Presumido – Processados NCM 16 apresenta Doc 05 que fala sobre sua forma de rateio, mas sem apresentar qual a parcela das vendas de processados tem origem em animais vivos e qual a parcela originada de carnes in natura.

6. Quanto ao item “d” da diligência, para esclarecer e detalhar os fundamentos da glosa do item **“Das glosas por falta de suspensão do pagamento da contribuição na aquisição, nos casos de vedação ao aproveitamento de crédito presumido agropecuário pelo fornecedor pessoa jurídica”**, que consta no Despacho Decisório (fls.213/231), título IV-3, item 26 (fl.228), trata-se de exigência a ser verificada na Nota Fiscal emitida pelo fornecedor Pessoa Jurídica, com a devida e prévia declaração do adquirente de que atende às condições da suspensão, que somente assim irá permitir a apuração de crédito presumido pelo adquirente. O art.55, § 5º, da Lei nº 12.350, de 2010, descrito no Despacho Decisório, ainda veda a apuração de crédito pelo fornecedor (com algumas exceções).

7. Ainda em relação ao item “d” da diligência, se para fins de apuração do crédito presumido previsto nos artigos 55 e 56 da Lei nº 12.350/2010 e no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a fiscalização não observou que a pessoa jurídica também produz mercadorias classificadas no código 16 da NCM, observo que na planilha Apropriação de Crédito 2T17 cód.201 301 306 (fl.212 ã pag), ocorreram glosas de crédito presumido cód.306, nos meses de abr/2017 e mai/2017 (em jun/2017 não houve apuração de crédito), nas alíquotas de 0,198% PIS e 0,912% Cofins (art.56 da lei nº 12,350, de 2010, apurado na venda de processados de frangos/suínos originados de carnes adquiridas com alíquota zero) e alíquotas de 0,99% PIS e 4,56% Cofins (art.8º da Lei nº 10.925, de 2004 apurado na venda de processados de frangos/suínos originados de insumos adquiridos com suspensão, neste caso animais vivos, rações,... Tais glosas totais foram motivadas por entregas das planilhas de fls.17/22 ã pag 178 CRED PRES AVES e SUÍNOS e CARNE IN NATURA no proc. nº 19679.721049/2019-73 de PIS, que não foram analisadas devido aos prazos judiciais (ver item 6 do Despacho Decisório de fls.213/231), e que foram analisados nesta diligência.

8. Em 20/12/2022 foi publicada a IN RFB nº 2.121, de 2022, que introduziu novo normativo administrativo em relação ao ICMS incidente nas aquisições (art.171, inc. II) e sobre o frete na aquisição de insumos com suspensão, alíquota zero ou não incidência (art.176, inc.XVIII), além de definir que o ICMS a ser excluído da base de cálculo da contribuição é o destacado na Nota Fiscal (art.26, inc. XII), entre outros, que ocasionaram alterações no resultado desta diligência.

9. Revisei as planilhas para esta Diligência da EFD Contr bl.C 2T17 Créd 1 2 3 4 12 (fl.678 ã pag), EFD Contr bl.D 2T17 Créd 1 2 7 Frete (fl.679 ã pag), 2017.02 FRETE F100 Nat 02 e 07 Próprio e 03 Intercompany (fl.680 ã pag), 178 CRED PRES AVES E SUINOS_CARNE IN NATURA 2T17 (fl.681 ã pag), EFD D_EFD Contr C Rec 2T17 (fl.682 ã pag), EFD Contr bl.A Créd 3 7 2T17 (fl.683 ã pag), Consolidação das Operações por CST Alíqu BI 17 05 e 06 (fls.684/689 para sanear contribuição

apurada) e Apropriação de Crédito e Controle de Crédito descontado_deduzido (com saneamento da contribuição em maio e junho) 2T17 (fl.690 ã pag).

(...)

IV-3 Das glosas por falta de suspensão do pagamento da contribuição na aquisição, nos casos de vedação ao aproveitamento de crédito presumido agropecuário pelo fornecedor pessoa jurídica.

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

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

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

IV-4 Da exigência do Conhecimento de Transporte da Subcontratada

22. A regra geral é a emissão do Conhecimento de Transporte pelo executante do transporte, sendo da competência das Fazendas Públicas Estaduais ou Municipais a regulamentação desta obrigação, que apenas foi reforçada pela Solução de Consulta Cosit nº 148, de 07/05/2019 (Doc.2) que concluiu que é possível a subcontratante apropriar-se de créditos de PIS e Cofins, mesmo na hipótese de não haver, **ao amparo da legislação específica** (de competência das Fazendas supracitadas), a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada. 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 mínimo 1(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 do número dos conhecimentos de transporte emitidos no período pelo transportador contratante para acobertar as prestações realizadas pelo subcontratado e o valor total recebido:

(...)

23. Nas planilhas de glosa e apuração das bases de cálculo dos créditos dos créditos, foram citadas as fundamentações legais apresentadas nos itens 18 a 22. O saldo final de crédito proposto pela Fiscalização à DRJ para ressarcimento consta na planilha Controle de Créditos descontados/deduzidos de fl.800 ã pag, Linha 95, no valor de R\$ 4.188.764,21, ou reconhecimento da manifestação de inconformidade apresentada de R\$ 1.423.087,28 (=4.188.764,21-2.765.676,93).

(...)” (grifei)

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

“(...

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

(...)”

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

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

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

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

Observe-se, também, que constam nas planilhas revisadas na diligência, nas quais a Autoridade a quo reverte diversas glosas, as devidas fundamentações de todas as glosas efetuadas. Nas planilhas revisadas (anexas à Informação Fiscal da diligência) estão indicadas as glosas mantidas após as reversões de diversas glosas

das planilhas originais. Assim, basta o simples cotejo das planilhas revisada com as respectivas planilhas originais para se chegar as glosas revertidas.

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

Também entendo que são suficientes os esclarecimentos da Autoridade a quo quanto as glosas do item *“Das glosas por falta de suspensão do pagamento da contribuição na aquisição, nos casos de vedação ao aproveitamento de crédito presumido agropecuário pelo fornecedor pessoa jurídica.”* e do item da reversão das exclusões do ICMS das bases de cálculo do PIS/COFINS, que serão abordados em tópicos específicos adiante.

Cabe observar, ainda, que os documentos desconsiderados na decisão recorrida por conta dos prazos judiciais, ao contrário do que alega a contribuinte, foram sim considerados e analisados na diligência efetuada pela Autoridade a quo, conforme consta da Informação Fiscal e planilhas anexa (fls. 678-690).

Rejeita-se, portanto, a alegação de nulidade.

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

Quanto à nulidade da decisão recorrida, pelo trecho transcrito, resta evidente que não houve qualquer omissão que acarretasse o cerceamento do direito de defesa. A recorrente busca a nulidade pelo descontentamento com a valoração da prova pela primeira instância. Não há *error in procedendo* que justifique a nulidade da decisão recorrida.

Forte nestes argumentos, afasto as nulidades suscitadas.

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

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

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

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

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

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

- a) Elabore planilha com indicação da origem (data de emissão da nota fiscal e data da efetiva aplicação/uso dos serviços adquiridos), e da natureza do crédito extemporâneo, levando-se em conta as alegações do sujeito passivo em seu recurso voluntário;
- b) Informe se houve retificação das obrigações acessórias pela recorrente - DCTF, DACON e EFD-Contribuições;
- c) Confirme se os créditos foram apropriados em outros períodos e se foi escriturado no prazo de 05 anos;
- d) Indique se os serviços são essenciais ou necessários ao processo produtivo da recorrente, de acordo com o teste de subtração e da IN RFB nº 2.121/22;
- e) Intime a recorrente para apresentar esclarecimentos e documentos relativos aos insumos registrados extemporaneamente de modo que possibilite os trabalhos da fiscalização;
- f) Elabore relatório fiscal conclusivo e indique os ajustes cabíveis;
- g) Cientifique a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para se pronunciar sobre os resultados obtidos, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011;

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

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho

RESOLUÇÃO 3101-000.512 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19679.721049/2019-73

DOCUMENTO VALIDADO