



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.720034/2010-91
ACÓRDÃO	3201-012.687 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LBR - LACTEOS BRASIL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2008

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

INSUMOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES CONTRATADOS DE PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO LEGAL. De acordo com o disposto no artigo 3º. § 2º, I das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física, assim, por expressa vedação legal, não há direito à apuração de créditos em relação a despesas com pessoas físicas referentes a pagamentos por serviços prestados, como no caso de contratação de frete.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

O ressarcimento só pode ser efetuado com crédito líquido e certo do sujeito passivo e somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei. O sujeito passivo é o responsável pela produção de provas acerca do direito creditório pretendido. A escrituração contábil/fiscal, além de alinhada às declarações e demonstrativos apresentados a Receita Federal, deve ser fundamentada e lastreada em documentos hábeis e idôneos.

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. ART. 18 DO DECRETO N. 70.235/72.

Nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a autoridade julgadora poderá, de forma fundamentada, indeferir o pedido de realização de diligência e perícia sempre que entendê-la desnecessária para o julgamento do processo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ que julgou improcedente as impugnações apresentadas na Manifestação de Inconformidade.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento – PER transmitido por meio eletrônico referente a suposto crédito oriundo de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, mercado interno, não cumulativo,

dos períodos de apuração compreendidos entre Janeiro/2008 a Dezembro/2008, com fundamento no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e demais normas que tratam da matéria. O item 2 do Relatório de Auditoria – RA, fls. 1448/1490, informa que foram examinados os seguintes PER:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO	DATA TRANSMISSÃO	ORIG. / RETIF.	TIPO DO CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR PLEITEADO
41395.46678.031210.1.5.11-4890 ^(a)	03/12/2010	RETIF.	COFINS	1º TRIM. 2008	3.956.689,48
01455.97594.060911.1.1.11-0104	06/09/2011	ORIG.	COFINS	2º TRIM. 2008	2.575.530,00
14756.94864.060911.1.1.11-1964	06/09/2011	ORIG.	COFINS	3º TRIM. 2008	3.348.365,15
19093.85429.060911.1.1.11-7644	06/09/2011	ORIG.	COFINS	4º TRIM. 2008	3.520.099,40
TOTAL					13.400.684,03

No RA, a autoridade fiscal informa que após análise dos DACON apresentados no período (com destaque para os indicados na situação ATIVA) – Tabela 01 e das informações trazidas nos arquivos digitais, bem como dos documentos fiscais da empresa, “foram observadas algumas divergências”, as quais estão apontados nos tópicos I, II, III, IV, V, VI, VII e VIII.

No tópico I, em razão de divergências (créditos básicos provenientes das notas fiscais com os informados nas Linhas 24 das Fichas 16A dos DACON), a fiscalização registra que a apreciação dos documentos teve como ponto de partida “o universo dos itens das notas fiscais informados nos arquivos digitais e as despesas contratuais consolidadas na Tabela 02 e não os valores declarados em DACON”, fls. 1452/1456.

Na Tabela 02 foi excluído o crédito básico equivalente à parcela de R\$ 3.707.892,00 da mercadoria MC 6119 – CONCENTRADO PROTEICO, tendo em vista que essa parcela (saídas contabilizadas CFOP 6949) não foi utilizada como insumo na industrialização (CFOP 2101), fls. 1457/1458.

As Tabelas 03 a 07 discriminam as glosas por falta de apresentação de notas fiscais, fretes prestados por pessoas físicas, fretes prestados por pessoas físicas contabilizados como realizados por pessoas jurídicas, falta de comprovação de fretes prestados por pessoas jurídicas, falta de comprovação de insumos (Danone Ltda), materiais/imobilizado recebidos em remessa/empréstimo/locação (CFOP 2949), fls. 1458/1477.

O demonstrativo constante das Tabelas 08 e 09 faz a recomposição da Ficha 17A do DACON com a adição das receitas de prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial, haja vista que tais receitas (notas fiscais de saída – CFOP 5352 e 6352) foram contabilizadas, indevidamente, como operação não tributada, fls. 1478//1483.

A autoridade fiscal pontua que, após as glosas e ajustes, os percentuais do Método de Determinação dos Créditos informado no DACON (Ficha 01 – Dados Iniciais) como sendo Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de

Exportação Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida foram recalculados na própria Tabela 09, nas linhas denominadas % RECEITA TRIBUTADA / RECEITA TOTAL e % RECEITA NÃO TRIB. / RECEITA TOTAL.

Assim, com base nos percentuais de rateio, os créditos básicos remanescentes mantidos, sintetizados na Tabela 10, foram classificados como vinculados à receita tributada no mercado interno e vinculados à receita não tributada (alíquota zero) no mercado interno, fls. 1483/1487.

O item 122 do RA, fls. 1486/1487, esclarece que a linha (H) da Tabela 10 – Créditos Mantidos pela Auditoria, representa os créditos básicos remanescentes, passíveis de desconto e ressarcimento. Os créditos glosados foram destacados nas linhas (B), (C), (D), (E) e (F) da mesma Tabela 10.

Os créditos descontados – Presumido e Básico (Tabelas 11 e 12) foram suficientes para absorver todos os débitos de COFINS. Em consequência, a autoridade fiscal manifestou pelo deferimento parcial do crédito proveniente da COFINS relativa ao Mercado Interno (valor solicitado em PER até o limite do crédito vinculado à RECEITA NÃO TRIBUTADA no mercado interno), conforme demonstrativo constante do item 125 do RA, a seguir reproduzido:

Mês	Crédito Apurado (*)	PER		Valores Glosados	Valores Deferidos
		Número	Valores Solicitados		
jan/08	676.529,57	41395.46678.031210.1.5.11-4890	2.597.743,88	1.921.214,31	676.529,57
fev/08	459.993,47	41395.46678.031210.1.5.11-4890	641.631,01	181.637,54	459.993,47
mar/08	501.921,29	41395.46678.031210.1.5.11-4890	717.314,59	215.393,30	501.921,29
1ºT/2008	1.638.444,32	41395.46678.031210.1.5.11-4890	3.956.689,48	2.318.245,16	1.638.444,32
abr/08	703.881,15	01455.97594.060911.1.1.11-0104	992.524,29	288.643,14	703.881,15
mai/08	546.926,27	01455.97594.060911.1.1.11-0104	791.273,43	244.347,16	546.926,27
jun/08	598.164,62	01455.97594.060911.1.1.11-0104	791.732,28	193.567,66	598.164,62
2ºT/2008	1.848.972,03	01455.97594.060911.1.1.11-0104	2.575.530,00	726.557,97	1.848.972,03
jul/08	645.203,26	14756.94864.060911.1.1.11-1964	914.066,47	268.863,21	645.203,26
ago/08	489.167,34	14756.94864.060911.1.1.11-1964	787.580,34	298.413,00	489.167,34
set/08	983.658,97	14756.94864.060911.1.1.11-1964	1.646.718,34	663.059,37	983.658,97
3ºT/2008	2.118.029,57	14756.94864.060911.1.1.11-1964	3.348.365,15	1.230.335,58	2.118.029,57

Mês	Crédito Apurado (*)	PER		Valores Glosados	Valores Deferidos
		Número	Valores Solicitados		
out/08	633.169,90	19093.85429.060911.1.1.11-7644	951.123,81	317.953,91	633.169,90
nov/08	647.446,35	19093.85429.060911.1.1.11-7644	1.182.305,50	534.859,15	647.446,35
dez/08	949.276,90	19093.85429.060911.1.1.11-7644	1.386.670,09	437.393,19	949.276,90
4ºT/2008	2.229.893,15	19093.85429.060911.1.1.11-7644	3.520.099,40	1.290.206,25	2.229.893,15
TOTAIS	7.835.339,07	TOTAIS DO PERÍODO	13.400.684,03	5.565.344,96	7.835.339,07
<i>(*) Conforme demonstrativo constante na Tabela 10 deste Relatório.</i>					

A Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária – DERAT, ao analisar o Pedido de Ressarcimento eletrônico – PER nº

41395.46678.031210.1.5.11-4890 por meio do Despacho Decisório de fls. 1492/1498, deferiu parcialmente o direito creditório pleiteado (Cofins não cumulativo, vinculado a receita não tributada no mercado interno, do 1º trim/2008), no valor de R\$ 1.638.444,32, para utilização na homologação das compensações indicadas nas 32 (trinta e duas) DCOMP vinculadas ao referido PER, conforme relação constante do item 2 do Despacho Decisório.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 14 de dezembro de 2014, com as seguintes razões de fato e de direito, fls. 1504/1546.

Inicialmente, a manifestante faz referência ao objeto social que explora e menciona que os Pedidos de Ressarcimento de PIS e COFINS e de Compensação foram formulados perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil com base nos preceitos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, combinadas com a Lei n. 9.430/1996 e a IN nºs 900/2008 e 1.300/2012.

Expõe, de forma ampla, considerações a respeito da previsão constitucional e legal do direito ao crédito na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS.

Aborda a origem constitucional do princípio da não cumulatividade para o IPI e ICMS, enfatizando que a mesma ideia, o ponto nuclear, é aplicada a não cumulatividade em relação ao PIS e a COFINS – artigos 153 e 195 da Constituição Federal. Reforça que referido instituto jurídico constitucional está presente no Direito Tributário Nacional, todavia, “não há como se promover a propalada não cumulatividade em tela com o ilegal sistema de créditos adotado pela Receita Federal do Brasil”.

Entende, por isso, que “é inadmissível que por meio de atos infra-legais ou interpretações internas, a Autoridade Fiscal desvirtue, com finalidade claramente arrecadatória, os conceitos e objetivos traçados pela lei e pela Constituição em relação a este instituto”.

Assim, caso não seja respeitada a sistemática criada com base no artigo 195, §12, da Constituição Federal, o ato em comento representa apenas uma forma de majoração inconstitucional do tributo, vedada pelo artigo 150, inciso I da Constituição Federal.

Recorre ao artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 (menciona lições da doutrina e julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) para aduzir que a interpretação trazida pela Autoridade Fiscal no despacho decisório desrespeita os primados do princípio da não cumulatividade com relação aos custos reais despendidos pela requerente, retratando descompasso com o art. 195, §12 da CF/88 e com as próprias Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

MÉRITO Relativamente a Bens para Revenda, a contribuinte cita a regra legal capitulada no artigo 9º, inciso II e artigo 8º da Lei nº 10.925/2004. Argumenta que tem direito ao crédito decorrente da aquisição de leite in natura de pessoas jurídicas no mercado SPOT, tendo em vista que é a responsável pela realização e

pagamento dos fretes, sendo que seus fornecedores não preenchem todos os requisitos para a aplicação da suspensão dos créditos de PIS e COFINS, qual seja, realizar o transporte do leite in natura.

Pontua que a empresa que revendeu leite in natura para a requerente, apesar de consignar em seu objeto social o transporte de mercadorias, ou até mesmo ter realizado transporte de outras mercadorias em operações diversas, não preenche os requisitos cumulativos da Lei 10.925/2004. No caso concreto, alega que não há que se falar em suspensão do PIS e da COFINS na operação de revenda, pois os requisitos cumulativos são transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura e o requisito do transporte não foi preenchido.

Logo, as operações de revenda de leite in natura para a requerente são tributadas à alíquota cheia de PIS e COFINS. Por isso, ao adquirir o leite in natura, a requerente tem “direito a tomada de crédito integral em respeito a não cumulatividade”.

Argumenta que, de acordo com o §2º do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004, o §3º do artigo 4º da Instrução Normativa nº 660/2006 veda a suspensão de PIS e COFINS quando a aquisição for destinada à revenda, o que se aplica ao caso em discussão, haja vista que o leite in natura foi adquirido pela requerente (de pessoas jurídicas) em operação de revenda.

Sustenta que em nenhuma das notas fiscais de aquisição de leite in natura consta no campo informações complementares a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", exigência prevista no §2º do artigo 2º da Instrução Normativa nº 660/2006. Anota que em relação às notas fiscais com a observação de suspensão de PIS e COFINS em momento algum tomou crédito integral sobre essa aquisição.

Ao receber as notas fiscais das revendedoras, que não realizaram o transporte e sem a observação de suspensão de PIS e COFINS, a requerente “tomou crédito das referidas aquisições e, posteriormente, vendeu as mesmas também com tributação de PIS e COFINS”, entendimento homologado pelo CARF em julgamento de caso análogo.

Requer-se o afastamento da presente glosa tendo em vista que: 1) nas operações de revenda de leite in natura o transporte realizado é suportado pela requerente, ou seja, as pessoas jurídicas que venderam o leite in natura para a requerente não cumpriram o requisito do transporte e, portanto, não há que se falar em suspensão do PIS e da COFINS nesta operação de revenda, havendo a atração da tributação integral sobre a mesma; 2) as operações glosadas tratam-se de revenda de leite in natura, sendo que o §3º do artigo 4º da IN 660/2006 é expresso ao prever que nestes casos é vedada a suspensão de PIS e COFINS; e 3) Nas notas fiscais de venda de leite in natura não há qualquer observação de que as vendas foram efetuadas com suspensão de PIS e COFINS.

Em relação ao PIS na aquisição de Associações, assevera que, se inexistir algum benefício para que referidas entidades sejam isentas de COFINS e paguem o PIS no percentual de um por cento sobre a folha de pagamento, este benefício é exclusivo para as associações e demais entidades relacionadas no artigo 13 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Quando a requerente vende esses bens adquiridos de Associações tributa à alíquota cheia de PIS, e, portanto, tem direito de creditar-se da mesma forma do produto tributado na aquisição.

Defende, ao mencionar o §12 do artigo 195 da Constituição Federal, que o direito de utilizar créditos advindos da aquisição de insumos ou bens é amplo, não havendo hipóteses de restrição de crédito quanto a insumos ou bens adquiridos de pessoas físicas ou jurídicas, tão pouco as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 o fizeram, e nem poderiam, sob pena de restringir o alcance da norma constitucional.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMO a) Do Crédito Presumido de Leite Cru A fiscalização entendeu que o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, ao prever a possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou de compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB, trata apenas dos créditos apurados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Entretanto, esse entendimento não se sustenta. A manifestante tem por objetivo, dentre outros a atuação no ramo de produtos do laticínio e faz jus à utilização do benefício do crédito presumido de PIS/COFINS para as agroindústrias, disposto no ordenamento jurídico por meio da Lei n.º 10.925/2004 – artigo 8º e §§.

A peça de defesa, ao expor entendimento acerca da matéria, sustenta que a Lei nº 10.295/2004 apenas trouxe a possibilidade da pessoa jurídica deduzir da contribuição para o PIS/PASEP devida em cada período de apuração o crédito presumido calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, da mesma forma como ocorria com os créditos do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Argumenta que ocorreu equiparação dos créditos presumidos com os créditos apurados com base no artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. A partir da Lei 10.925/04, a Lei 11.116/05 ao prever de uma forma genérica a possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou de compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB, estaria abarcando tanto os créditos apurados com base no art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, quanto o crédito presumido previsto na Lei 10.925/04.

Repisa que não é dado a Ato Declaratório Interpretativo ou a Instrução Normativa o condão de restringir ressarcimento e compensação do crédito presumido da agroindústria previsto em comando legal, no caso a Lei nº 11.116/2005, sob pena de incorrerem em inarredável inconstitucionalidade, afronta o princípio da estrita legalidade e o disposto nos artigos 3 e 97 do Código Tributário Nacional (atividade administrativa plenamente vinculada) – caminho já trilhado pelo STJ.

Portanto, é certo que o crédito presumido calculado sobre o valor dos bens (inciso II do caput do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003), adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física (arts. 8º e 15º da Lei nº 10.925/2004), enquadra-se no disposto do artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, pois compõe o saldo credor do PIS, podendo ser utilizado para compensação ou ressarcimento em favor do detentor desse crédito.

Assim, a vedação à compensação ou ressarcimento do crédito oriundo de saldo credor do PIS, que tem fundamento no artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, contraria a lei, a Constituição, as lições doutrinárias e a jurisprudenciais.

Da mesma forma, comente ilegalidade o despacho decisório ao impedir a utilização do saldo credor a título de crédito presumido de COFINS, devendo ser afastada a glosa promovida pela fiscalização.

b) Da caracterização de bens adquiridos como insumo Neste ponto, a autoridade fiscal faz menção a uma planilha por ele elaborada, na qual classificou produtos que supostamente não se enquadrariam no conceito de insumo, porém, a requerente não teve acesso a esta planilha, que sequer consta dos autos.

Assim, resta caracterizado cerceamento do direito de defesa, razão pela qual, para viabilizar apresentação de defesa consistente, o processo deve ser baixado em diligência para que sejam detalhados quais foram os insumos não reconhecidos pela fiscalização.

c) Do direito a crédito sobre embalagens As etapas do processo produtivo da requerente se compõem da aquisição do leite in natura, produção, acondicionamento e transporte do produto acabado. Desta forma, a elaboração de embalagens especiais, bem como seu acondicionamento para o transporte, constitui etapa do processo produtivo, portanto, lhe gerando o direito ao crédito de PIS e COFINS.

Depois de transcrever ementas de decisões do CARF e da Solução de Consulta nº 215/2011, informa que é impossível a qualquer empresa fabricante comercializar seus produtos sem o devido acondicionamento até o estabelecimento de destino.

Além disso, como a base de cálculo do PIS e da COFINS abrange toda a receita auferida, considerando ainda o entendimento atual acerca da amplitude do conceito de insumos, “nada mais justo que para a apuração de créditos também seja considerada todas as despesas/custos que proporcionam a existência e comercialização do produto”, fazendo-se necessário o cancelamento das glosas.

DIREITO A CRÉDITO SOBRE SERVIÇO DE RESFRIAMENTO DE LEITE CRU Registra que toda a cadeia produtiva está sujeita a inúmeras normas da vigilância sanitária e Ministério da Agricultura, as quais visam resguardar a qualidade dos produtos que serão comercializados. Exemplo é a IN MAPA nº 62/2011, que descreve e regula os procedimentos para manutenção e conservação de leite cru para

viabilizar a produção e a comercialização, tais como a refrigeração desde a extração a temperaturas pré-estabelecidas.

Por isso, o serviço de resfriamento de leite cru – exigência de normas expedidas por órgãos fiscalizadores e reguladores – deve ser considerado como parte do processo de produção por se enquadrar no conceito de insumo para fins de creditamento do PIS/COFINS, pois integra o processo produtivo e se mostra essencial para se chegar ao produto final.

É líquido e certo seu direito ao crédito sobre os custos do serviço de refrigeração.

DIREITO A CRÉDITO SOBRE O FRETE PAGO NA COMPRA DE LEITE CRU DE PESSOA FÍSICA Entende que a Lei 10.637/2003 confere direito ao crédito sobre o frete, enquanto modalidade de serviço essencial ao desenvolvimento do processo produtivo.

Requisito fundamental do direito ao crédito de PIS não cumulativo sobre o frete é que o serviço seja contratado com outra pessoa jurídica, domiciliada no Brasil e que esteja sujeita ao recolhimento integral da contribuição.

Destaca que as leis 10.833/2003 e 10.637/2002 vedam o direito do crédito quando os insumos ou serviços são tomados de pessoas físicas (que não são contribuintes). Por outro lado, o legislador como forma de benesse fiscal, concedeu a possibilidade de crédito presumido do PIS/COFINS, instituindo a Lei 10.925/2004, quando da aquisição de bens oriundos de pessoas físicas.

Destaca a existência de dois regimes jurídicos distintos. O primeiro prevê direito a crédito sobre serviços e insumos (Lei 10.637/2002), entre eles o frete, quando adquiridos de outras pessoas jurídicas contribuintes integrais do PIS/COFINS. O segundo confere crédito presumido sobre aquisição de bens oriundos de pessoas físicas (Lei 10.925/2004) justamente por estas não estarem sujeitas ao recolhimento das contribuições.

São regimes notadamente distintos, com requisitos e procedimentos próprios de acordo com a natureza do serviço e do bem. Soa ilógica a interpretação da fiscalização, a partir de Instrução Normativa nº 600/2006, de pretender aplicar o regime do crédito presumido sobre o frete, que já detém regimes e procedimentos próprios para apuração do crédito.

Discorda da decisão de privar a requerente de tomar o crédito integral sobre o frete contratado de pessoa jurídica contribuinte do PIS/COFINS e que atende aos requisitos da Lei 10.637/2002, tão somente por entender que referido serviço compõe custo de aquisição de produto sujeito a crédito presumido. Isso corresponderia impor à contribuinte forma de majoração de tributo fundada em mera Instrução Normativa, em desacordo com os pressupostos Constitucionais e legais.

A despeito da redação dada ao art. 8º da IN nº 660/2006, conclui que é inconcebível restringir o direito a crédito sobre frete (que atende aos

pressupostos e requisitos da Lei 10.637/2002) ao crédito presumido decorrente da aquisição de insumos previsto pela norma 10.925/2004, primeiro pelo fato da aquisição do insumo e contratação do frete decorrerem de situações totalmente distintas; segundo pela absoluta falta de previsão legal para tanto; e terceiro pelo próprio contexto normativos e objetivos que permeiam a não cumulatividade.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE LEITE CRU ENTRE ESTABELECIMENTOS Explica que seu processo produtivo compreende a elaboração de uma série de produtos derivados do leite, sendo que, a despeito de se referir a um processo produtivo único, o produto começa a ser elaborado em uma unidade e tem o seu processamento final em outra unidade da requerente, mas em etapas contínuas da industrialização em unidades diferentes da mesma empresa. Nesse caso, para remessas dos produtos em elaboração, é necessário contratar prestadoras de serviços de transporte – fretes tomados com a finalidade de propiciar a continuidade do processo produtivo. Por razão de especialização e de racionalização, o processo é concluído em outra unidade da requerente.

Assim, o frete de produtos em elaboração se subsume ao conceito de insumo para o PIS e COFINS previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002. Referidas despesas são verdadeiros custos de produção, haja vista o caráter de essencialidade desta despesa ao processo produtivo, pois seria inviável o processo produtivo sem o transporte dos produtos em elaboração (entre unidades da requerente), o que leva à legitimidade do creditamento com base no art. 3º, inciso II, § 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 e no art. 290 do RIR/1999.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMIACABADOS OU ACABADOS Em relação a este item, a fiscalização glosou créditos apurados sobre frete na transferência de creme de leite entre estabelecimentos industriais da manifestante. No relatório consta que a glosa decorre de despesas de frete na transferência de produtos acabados (creme de leite), contudo, como se observa das notas fiscais acostadas aos autos, as transferências são de creme de leite a granel – produtos em elaboração.

Por isso, como exposto no item anterior, diante do caráter de essencialidade desta despesa para não inviabilizar o processo produtivo, entende que é devido o creditamento com base no art. 3º, inciso II, § 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 e no art. 290 do RIR/1999.

CREDITO PRESUMIDO DE ORIGEM VEGETAL – LENHA DE EUCALIPTO (COMBUSTÍVEL) Foram glosados os créditos presumidos tomados sobre a aquisição de lenha de eucalipto e leite cru ao frágil argumento de que foram adquiridos de pessoas físicas e não de pessoas jurídicas – artigo 3º, §3º, I das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

A defesa transcreve o artigo 8º da Lei 10.925/2004; o artigo 3º, II das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002; e artigo 5º, I da IN nº 660/2006 para frisar que o

conceito de insumo para o PIS e COFINS não pode ser comparado ao utilizado para o IPI.

Portanto, tratando-se de insumo diretamente ligado e consumido no processo de produção, a teor dos atos normativos destacados, ainda que adquiridos de pessoas físicas, em conformidade com a Lei nº 10.925/2004 e nº 660/2006 é legítimo o direito creditório em tela, devendo o despacho decisório ser reformado neste ponto.

CORREÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC AOS CRÉDITOS NÃO RECONHECIDOS PELO DESPACHO DECISÓRIO Discorre acerca da matéria em apreço para, em seguida, afirmar que o pagamento ou ressarcimento sem correção monetária equivale manter o desequilíbrio da prestação e provoca lesão intolerável para o credor. Argumenta que se o Fisco cobra os seus créditos acrescidos de SELIC, da mesma forma deve proceder quando a situação é inversa.

Faz referência ao artigo 39 da Lei nº 9.250/1996, à súmula nº 411 do STJ e a decisão do CARF para pleitear o direito à correção monetária pela Taxa Selic, a fim de recompor o valor de moeda dos seus créditos, com termo inicial na data do pedido de ressarcimento em apreço.

Verifica-se que a Contribuinte nos autos dos processos administrativos nºs 10120.913053/2011-41 e 10120.913054/2011-95 (Crédito de COFINS – 2º e 4º trimestre de 2008), respectivamente às fls. 2/22 e 335/356, apresentou versão de Manifestação de Inconformidade em que, ao contrário da defesa constante das fls. 1504/1546 dos presentes autos, contesta objetivamente cada uma das glosas de crédito apontadas pela Autoridade Fiscal no mesmo Relatório de Auditoria que embasou o Despacho Decisório proferido neste feito.

Assim, referida peça de resistência foi juntada por este julgador às fls. 1565/1586, cujos argumentos seguem adiante sintetizados.

Divergências entre créditos básicos apurados com base nas notas fiscais informadas nos arquivos digitais e os declarados em DACON.

Em 2008, a Laticínios Morrinhos Indústria e Comércio Ltda, incorporada pela requerente, adquiriu a empresa e a marca Poços de Caldas da Companhia de Alimentos Glória e, como se observa do contrato firmado à época, as instalações da Poços de Caldas encontravam-se ainda instaladas em estabelecimentos da Danone Ltda.

Assim, parte dos insumos “CONCENTRADO PROTEICO” adquiridos da Danone Ltda para utilização no processo produtivo de “requeijão”, conforme contrato e controle de emissão de notas fiscais de saída, foi destinada justamente para industrialização por meio do complexo industrial da Poços de Caldas instalado no estabelecimento da Danone Ltda.

Os créditos referentes aos insumos de R\$ 9.281.167,12 adquiridos da Danone Ltda devem ser integralmente reconhecimentos, pois não houve revenda ou devolução.

Estrategicamente, a Contribuinte apenas remanejou parte dos insumos entre estabelecimentos para utilização no processo de industrialização.

Não comprovação de crédito por falta de apresentação notas fiscais As aquisições relativas às operações não convalidadas em decorrência da ausência de notas fiscais efetivamente ocorreram e foram devidamente escrituradas, tendo em vista que estas operações enquanto sujeitas ao princípio da estrita legalidade são pautadas pelo princípio da verdade material, ou seja, a ocorrência do fato jurídico tributário dá ensejo a todos os reflexos tributários inerentes.

Dessa forma, em consonância com entendimento do CARF e da doutrina afirma que todas as operações indicadas nas tabelas 3.a e 3.b do RA devem ser confirmadas, uma vez que foram regularmente escrituradas nos registros contábeis – Livros de Registro de Entradas e Livro Auxiliar de Notas Fiscais anexados à peça de defesa. Tas livros corroboram, ainda, o direito ao crédito em relação às notas fiscais listadas no subitem c e não acatadas por se tratarem de cópia simples.

No tocante aos subitens a e b, a fiscalização cometeu equívoco, pois as NF 2, 3 e 48 foram consideradas em duplicidade na apuração das glosas, razão pela qual o resultado deve ser retificado de ofício.

Frete Pessoa Física Fretes prestados por pessoas físicas contabilizados como realizados por pessoas jurídicas Falta de comprovação da prestação de serviço de frete por pessoa jurídica Foram apresentadas as mesmas razões de méritos para estas três glosas.

Insiste que a Lei nº 10.925/2004, ao instituir o crédito presumido, teve como único intuito anular a acumulação do PIS e da COFINS nos preços dos produtos dos agricultores e pecuaristas pessoas físicas, evitando repercussão nas fases subseqüentes da cadeia de produção e comercialização de alimentos, equiparando-o ao crédito apurado com base no artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, sem qualquer intenção de restringir a utilização do referido crédito presumido.

Repisa que ocorreu equiparação dos créditos presumidos com os créditos apurados com base no artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. A partir da Lei 10.925/2004, a Lei 11.116/2005 ao prever de uma forma genérica a possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou de compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB, estaria abarcando tanto os créditos apurados com base no art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, quanto o crédito presumido previsto na Lei 10.925/04.

A restrição ao ressarcimento e compensação do crédito presumido encontra-se em instrução normativa, contudo, mero ADI e IN da Receita Federal não tem o

condão de modificar ou restringir comando legal, como leciona a doutrina e a jurisprudência do STJ.

São legítimas as operações praticadas, devendo o crédito ser mantido.

Falta de comprovação de aquisição de insumos do fornecedor Danone Ltda Esta aquisição é relativa às notas fiscais 19513 e 20694, que somam R\$ 9.281.167,12, cuja glosa pela fiscalização importou em R\$ 4.916.483,00.

Enfatiza que as operações ocorreram efetivamente e, em obediência aos princípios da estrita legalidade e da verdade material, são comprovadas pelos arquivos do Livro de Registro de Entradas, Livro Auxiliar de Notas Fiscais e pelo extrato de pagamentos bancários.

Entradas de materiais ou de imobilizados por meio de remessa, empréstimo ou locação O crédito aproveitado decorre das operações de locação e empréstimo tomadas da empresa Tetra Park Ltda, as quais foram regularmente escrituradas e discriminadas em arquivo magnético em cumprimento do disposto na Instrução Normativa nº 86/2001.

Portanto, o direito de descontar o crédito correspondente o é amparado no artigo 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Receita de prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial declarada como não tributada A fiscalização cometeu equívoco, pois a requerente é detentora de Regime Especial para contratação de prestadores de serviços autônomos, para fins de ICMS, conforme cláusula primeira da TARE nº 245/02.

A contribuinte emitia as CRTC, para fins de recolhimento do ICMS, como se fosse prestadora de serviços, porém, as operações de transporte eram realizadas por prestadores autônomos. Em consequência, referidas operações não constitui receita da requerente para fins de apuração do PIS e da COFINS.

PEDIDO REQUER o reconhecendo do direito aos créditos das contribuições objeto da presente demanda e, conseqüentemente, sejam homologadas as compensações pleiteadas, devidamente corrigidas pela Taxa Selic.

Protesta pela produção de outras provas, em especial documentais e periciais, necessárias no decorrer do processo administrativo.

É o relatório.

Adicionalmente, note-se a forma de publicação da Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2008 NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Atinge a sua finalidade, sem qualquer prejuízo ao contraditório e ao direito à ampla defesa, a decisão proferida por autoridade competente, em obediência à norma legal e aos princípios aplicáveis ao direito tributário.

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Ao órgão colegiado de julgamento administrativo não é dada a competência para pronunciar-se sobre inconstitucionalidade de norma legal. Os mecanismos de controle da constitucionalidade passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário.

DILIGÊNCIA, JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS E ÔNUS DA PROVA.

Indefere-se o pedido de diligência e complementação posterior de provas quando constar nos autos documentos e informações suficientes para a formação da convicção do julgador, de acordo com o artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou judicial, bem como a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

A restituição só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo e somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei. O sujeito passivo é o responsável pela produção de provas acerca do direito creditório pretendido. A escrituração contábil/fiscal, além de alinhada às declarações e demonstrativos apresentados a Receita Federal, deve ser fundamentada e lastreada em documentos hábeis e idôneos.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

IMPOSSIBILIDADE.

O crédito objeto de pedido de ressarcimento/compensação no regime da não cumulatividade não é passível de atualização monetária, em vista da existência de vedação legal expressa nesse sentido.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte”

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto, em apertada síntese, com os seguintes pontos:

- A) Do direito de crédito – PIS/COFINS – Princípio da não-cumulatividade
- B) Do conceito de insumos - Entendimento fixado nos autos do REsp nº 1.221.170/PR, submetido a sistemática dos recursos repetitivos
- C) Da insubsistência das Razões Fiscais
 - C.1) Do Princípio da Verdade Material | Ajustes realizados pela Autoridade Fiscal | Ausência de intimação da contribuinte
 - C.2) Dos fretes realizados por pessoas físicas
 - C.3) Dos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade e Legalidade

É o relatório.

VOTO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

Trata-se de processo de Pedido de Ressarcimento de crédito oriundo de Contribuição para o Cofins, mercado interno, não cumulativo, dos períodos de apuração compreendidos no 1º trimestre de 2008.

Das preliminares

Em solicitação preliminar, a Contribuinte solicita confirmação quanto à tempestividade do feito. Note-se que a ciência ocorreu em 20/01/2020, conforme Termo de Abertura de Documento, gerando o prazo de 30 dias que se encerraria em 19/02/2020. Note-se que o recurso foi assinado no E-CAC em 17/02/2020, como pode ser observado no Termo de Solicitação de Juntada.

Dessa forma, acolho a preliminar quanto à confirmação de tempestividade do presente Recurso Voluntário.

Do Mérito

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte informa que não teve a oportunidade de justificar os itens acima durante o processo administrativo. Defende que não teve acesso ao contraditório e ampla defesa.

Nesse contexto, deve-se verificar que conforme previsão do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Este dispositivo foi regulamentado pelo art. 63, do Decreto nº 7.574/11, o qual determina que a autoridade julgadora poderá realizar diligências ou perícias, observado os arts. 35 e 36, abaixo descritos:

“Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada.

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação.

Art. 36. A impugnação mencionará as diligências ou perícias que o sujeito passivo pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, e, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito deverão constar da impugnação.

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder, e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

§ 2º Indeferido o pedido de diligência ou de perícia, por terem sido consideradas prescindíveis ou impraticáveis, deverá o indeferimento, devidamente fundamentado, constar da decisão.

§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.

Ainda que a Contribuinte tenha informado que não teve a oportunidade de resposta, deve-se notar que foram realizadas diversas intimações, inclusive com prorrogação de prazos, conforme descrito no Acórdão da Manifestação de Inconformidade:

“Verifica-se que, no decorrer do período de mais de 02 (dois) anos, foram expedidos 07 (sete) Termos de Intimação para apresentar documentação comprobatória e justificativas relacionadas ao Pedido de Ressarcimento. A contribuinte solicitou 12 (doze) prorrogações de prazo para cumprir as intimações, todas concedidas pela fiscalização.

Em oposição à acusação da defesa, a autoridade fiscal depois da análise dos documentos e esclarecimentos obtidos, de forma cuidadosa e objetiva, explicitou as divergências, as glosas e os ajustes na apuração do crédito objeto do Pedido de Ressarcimento apresentado, como mostra o conteúdo dos itens I ao XI do Relatório de Auditoria.”

Como pode ser observado acima, ocorreram várias intimações, gerando a oportunidade de resposta à contribuinte.

Ainda, a contribuinte alega que respondeu diversas intimações com a documentação solicitada, mas que, porém, não houve abertura para explicações sobre eventuais divergências. Entretanto, deve-se ter em conta que os recursos cabíveis podem ser utilizados para explicar eventual incoerência identificada.

Pelos motivos expostos, em audiência do CARF em julho/2025, os conselheiros votaram por maioria em negar o pedido de diligência solicitado no presente processo.

Notadamente, a Contribuinte discorre em seu Recurso Voluntário quanto à importância da verificação prática do Princípio da Não-Cumulatividade, e que a Autoridade Administrativa teria restringido a tomada de crédito de PIS/Cofins, sem respaldo legal.

Em seguida, descreve sobre a evolução do conceito e insumo, e do novo entendimento fixado no REsp nº 1.221.170/PR. Enfatiza a necessidade de observância dos critérios de essencialidade ou relevância da despesa, para fins de creditamento de PIS e Cofins.

A contribuinte realiza explicações quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins, e expõe sobre a relevância dos critérios da essencialidade e relevância para sua caracterização. Entretanto, urge notar que a recorrente não traz novidades quanto aos temas já tratados no Acórdão da Manifestação de Inconformidade.

No tópico de Princípio da Verdade Material, a Contribuinte menciona que ocorreu deferimento parcial dos créditos, em virtude de ajustes praticados pelas autoridades fiscais. Dentre os ajustes, descreve alguns temas:

- Saída de mercadorias sem o emprego dos insumos adquiridos da empresa Danone Ltda, uma vez que teria utilizado o CFOP 6949 (outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado);

- Crédito por falta de apresentação de notas fiscais;

- Crédito por ausência de comprovação da aquisição dos insumos;

- Crédito decorrente de entradas de materiais ou imobilizados por meio de remessa, empréstimo ou locação;

- Crédito decorrente de receita não tributada

No mencionado recurso, a contribuinte destaca o Princípio da Verdade Material, informando que a autoridade fazendária deve buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento, sem restringir seu exame ao que foi alegado. Entretanto, note-se que ela não traz novas explicações que poderiam justificar o motivo de eventual erro material realizado pela contribuinte.

Note-se abaixo alguns trechos da apreciação realizada no Acórdão de Manifestação de Inconformidade quanto às divergências identificadas e à falta de comprovação documental como impeditivos à obtenção do crédito tributário pleiteado:

“Divergências entre créditos básicos apurados com base nas notas fiscais informadas nos arquivos digitais e os declarados em DACON.

Falta de comprovação de aquisição de insumos do fornecedor Danone Ltda.

Não comprovação de crédito por falta de apresentação notas fiscais.

Em relação a estes três tópicos, a defesa apresenta os seguintes argumentos para reverter a conclusão da fiscalização no Relatório de Auditoria – RA que apreciou o Pedido de Ressarcimento:

1. Em 2008, a Laticínios Morrinhos Indústria e Comércio Ltda, incorporada pela requerente, adquiriu a empresa e a marca Poços de Caldas da Companhia de Alimentos Glória. Assim, deve ser revertida a glosa de crédito básico correspondente ao ajuste negativo de R\$ 3.707.892,00 registrado na Tabela 02 do RA como insumo não utilizado no processo produtivo, pois o valor do ajuste se refere à parte do insumo CONCENTRADO PROTEICO remanejado para utilização no processo produtivo de requeijão nas instalações da Poços de Caldas ainda instaladas em estabelecimentos da Danone Ltda.

2. A glosa de crédito de COFINS consolidada na Tabela 03 por ausência de notas fiscais não procede, tendo em vista que as operações ocorreram e foram devidamente escrituradas (Livros de Registro de Entradas e Livro Auxiliar de Notas Fiscais) e, por estarem sujeitas ao princípio da estrita legalidade e pautadas pelo princípio da verdade material, o fato jurídico dá ensejo a todos os reflexos tributários inerentes.

3. A fiscalização cometeu equívoco na elaboração das Tabelas 3a e 3b, pois as NF 2, 3 e 48 foram consideradas em duplicidade na apuração das glosas.

4. Enfatiza que as operações referentes às notas fiscais nºs 19513 e 20694 emitidas pela Danone Ltda (aquisição de CONCENTRADO PROTEICO), no montante de R\$ 9.281.167,12, ocorreram efetivamente e são comprovadas pelos arquivos do Livro de Registro de Entradas, Livro Auxiliar de Notas Fiscais e por extrato de pagamentos bancários. Em consequência, discorda da glosa de parte desse insumo, no valor de R\$ 4.916.483,00, por ausência de comprovação do respectivo pagamento – Tabela 06.

Afirma a manifestante que o ajuste negativo de R\$ 3.707.892,00 registrado na Tabela 02 do RA (CFOP 6949 – Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), que culminou em glosa de crédito básico de COFINS, deve ser revertida, tendo em vista que se refere à operação de transferência de insumo entre estabelecimentos para utilização no processo produtivo do produto requeijão.

Importa deixar em relevo, de início, que a manifestante, intimada por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 02/2013, não prestou esclarecimentos para justificar a manutenção do crédito referente a estas saídas de mercadorias – CFOP 6949, no valor de R\$ 3.707.892,00 – Relatório de Auditoria às fls. 60/101.

No ano-calendário 2008, a contribuinte adquiriu a mercadoria MC 6119 – CONCENTRADO PROTEICO – da Danone Ltda, sediada em Poços de Caldas MG, no montante de R\$ 9.281.167,12. A saída parcial dessa mercadoria – registrada no CFOP 6949 – (R\$ 3.707.892,00) foi destinada para a mesma empresa fornecedora (Danone Ltda), configurando, como relatou a fiscalização, que esta parcela devolvida não foi utilizada como insumo no processo produtivo, até mesmo porque há CFOP específico para transferência de mercadorias dessa natureza para outro estabelecimento da mesma sociedade empresária/indústria, tais como o CFOP 5152 – Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

A defesa argumenta que a Laticínios Morrinhos Indústria e Comércio Ltda, incorporada pela requerente, adquiriu a empresa e a marca Poços de Caldas da Companhia de Alimentos Glória, cujas instalações encontravam-se nos estabelecimentos da Danone Ltda. Por isso, parte dos insumos “CONCENTRADO PROTEICO” adquiridos para utilização no processo produtivo de requeijão foi destinada para industrialização no complexo industrial da Poços de Caldas instalado no estabelecimento da Danone Ltda.

O Contrato de Compra e Venda de Ativos entre Laticínios Morrinhos Indústria e Comércio Ltda (incorporada pela manifestante) e Companhia de Alimentos Glória, celebrado em agosto de 2008, esclarece que o COMPRADOR (Laticínios Morrinhos) levaria até 10 meses para assumir a fabricação e a comercialização do requeijão das marcas Poços de Caldas e Paulista, período de transição suportado pelos direitos e obrigações pactuados mediante Contrato de Comissão Mercantil anteriormente celebrados entre Glória e Danone Ltda.

Compulsando o referido Contrato de Compra e Venda de Ativos, nota-se que os equipamentos necessários ao processo produtivo da marca Poços de Caldas e Paulista se encontravam instalados no estabelecimento da Danone Ltda. Além disso, referido Contrato de Compra e Venda registrou que o COMPRADOR Laticínios Morrinhos se comprometeu a assumir os direitos e obrigações previstos no Contrato de Comissão Mercantil, “especialmente no que se refere à licença gratuita de uso da Marca Poços de Caldas e das Fórmulas Poços de Caldas e Paulista, para que a DANONE continue fabricando e comercializando os produtos requeijão Poços de Caldas, nas versões tradicional e light, e o produto requeijão Paulista desde a presente data até o encerramento do Contrato de Comissão Mercantil (...)

Portanto, a partir de agosto de 2008, data da aquisição da empresa e da marca Poços de Caldas da Companhia de Alimentos Glória, ficou definido um período de transição de 10 meses para Laticínios Morrinhos (incorporada da manifestante) assumir a fabricação e a comercialização dos produtos das marcas adquiridas. Da mesma forma, Laticínios Morrinhos pactuou respeitar o Contrato de Comissão Mercantil firmado entre Companhia de Alimentos Glória e Leite Danone no tocante à licença gratuita concedida para a Danone continuar fabricando e comercializando as versões do produto requeijão das marcas Poços de Caldas e Paulista até o encerramento do mencionado Contrato de Comissão Mercantil.

Chama a atenção o fato de a Danone ser a fornecedora da referida mercadoria – MC 6119 – CONCENTRADO PROTEICO e parte dessa mercadoria adquirida por Laticínios Morrinhos ter retornado para a própria Danone – registros CFOP 6949. Enfatiza-se ainda, com base no Contrato de Compra e Venda de Ativos firmado em agosto de 2008, que o retorno da mercadoria CFOP 6949 para a Danone ocorreu no primeiro mês do período de transição destacado no referido Contrato de Compra e Venda, quando a Laticínios Morrinhos ainda não havia assumido a fabricação e comercialização dos produtos Poços de Caldas. Ademais, depreende-se que nesse período a Danone era detentora do direito de fabricar e comercializar o requeijão mediante licença gratuita pactuada com a Companhia de Alimentos Glória antes da alienação da Poços de Caldas para Laticínios Morrinhos.

Logo, não há documentação probatória nos autos para sustentar o argumento de que a saída da mercadoria de R\$ 3.707.892,00 para a Danone Ltda, registrada com CFOP 6949, foi utilizada como insumo em estabelecimento industrial da Laticínios Morrinhos, incorporada da requerente.

A glosa de crédito consolidada na Tabela 03 foi decorrente da falta de apresentação de notas fiscais de aquisição de mercadoria. Ainda, relativamente ao somatório de aquisição MC 6119 – CONCENTRADO PROTEICO – da Danone Ltda, relativa às notas fiscais nºs 19513 e 20694, no montante de R\$ 9.281.167,12, foi promovida a glosa de R\$ 4.916.483,00, por ausência de comprovação do pagamento – Tabela 06.

A exigência das notas fiscais de mercadorias consideradas como insumo e dos comprovantes de pagamento da aquisição MC 6119 – CONCENTRADO PROTEICO foi feita pela fiscalização por meio dos Termos de Intimação nºs 03/2012 e 02/2013, dos quais a contribuinte tomou ciência em 27/09/2012 e 10/07/2013, respectivamente.

A manifestante assevera que as operações ocorreram efetivamente e são comprovadas pelos Livros de Registro de Entradas e Auxiliar de Notas Fiscais e extratos bancários, por isso, de acordo com os princípios da estrita legalidade e da verdade material, entende que a glosa deve ser revertida.

Sem razão o argumento. A ausência das notas fiscais e de comprovação do efetivo pagamento, como pontua a fiscalização, afasta o lastro dos registros contábeis ressaltados pela defesa. No caso em apreço, é da contribuinte o ônus de provar o direito pretendido, nos termos do artigo 373 do CPC, artigo 26 do Decreto nº 7.574/2011, artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972 e artigo 923 do Decreto nº 3.000/1999.

Essa tarefa restou não cumprida pela ausência das notas fiscais relacionadas nas Tabelas 3.a e 3.b e consolidadas na Tabela 03 do Relatório de Auditoria. DA mesma forma, não foi comprovado o pagamento integral da aquisição da mercadoria MC 6119 – CONCENTRADO PROTEICO – Tabela 06 do Relatório de Auditoria.

A apresentação das notas fiscais e a comprovação de pagamento das mercadorias utilizadas no processo produtivo é requisito indispensável para dar sustentação e lastro às operações registradas nos livros contábeis e fiscais. A legislação tributária nesse ponto, quando se refere a ressarcimento de créditos de PIS/COFINS, exige análise cuidadosa e rígida acerca da pretensão. É certo e evidente que o fato de escriturar as operações não é suficiente para usufruir direito a ressarcimento de crédito de PIS/COFINS. Repisa-se que as notas fiscais e a comprovação de pagamento são indispensáveis para comprovar o lastro das operações registradas na contabilidade.

Em consequência, mantém-se a glosa por falta de apresentação de notas fiscais e falta de comprovação de pagamento – Tabela 03 e Tabela 06 do Relatório de Auditoria. (...)

Conforme mencionado na decisão acima, há a obrigatoriedade de comprovação da existência do crédito tributário para que ocorra seu ressarcimento. A não apresentação de notas fiscais, comprovação de pagamento e mesmo a falta de explicações contundentes que justifiquem a sua não disponibilização resultam na impossibilidade de comprovar as efetivas operações geradoras do crédito.

Houve no decorrer do processo diversas intimações que geraram à contribuinte a possibilidade de resposta e disponibilização da documentação solicitada. Não é válido somente

discorrer sobre o Princípio da Verdade Material, sem comprovar a existência do direito creditório por documentação e por explicações aplicáveis.

Outro tema apontado no Recurso Voluntário foi quanto aos fretes contratados de pessoas físicas.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade descreveu as seguintes análises quanto aos fretes:

“As glosas listadas nas Tabelas 04 e 05 foram promovidas pelo fato de a fiscalização constatar que os serviços de frete correspondentes foram prestados por pessoas físicas. Além de evidenciar no trabalho fiscal que a prestação dos serviços foi realizada por pessoa física, a autoridade competente registrou que, intimada, a Contribuinte não forneceu documentação comprobatória em sentido contrário. (...)”

Cabe repetir que a falta de comprovação de pagamentos e da realização de fretes por pessoas jurídicas afasta a fundamentação e o lastro das operações. Não basta escriturar um fato contábil sem os requisitos imprescindíveis de validade para que seja conformado como prova hábil e idônea em favor do contribuinte, que suporta o ônus de demonstrar o direito pretendido (...)”

Para a análise de aquisição de frete de pessoa física, deve-se verificar o artigo 3º da Lei nº 10.637/2002:

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI (...)”

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (...)”

I - de mão de obra paga a pessoa física; (...)”

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;”

Dessa forma, pode-se observar que o direito ao crédito pela contratação de serviço é exclusivamente aplicável quando for adquirido de pessoa jurídica. Há vedação explícita na lei quanto à tomada de crédito de PIS/Cofins de contratação de mão de obra paga a pessoa física.

Além dos fretes de pessoa física, foi averiguada na auditoria fiscal a existência de fretes prestados por pessoa física contabilizados como realizados por pessoa jurídica. Nesse caso, deve-se aplicar a mesma legislação proibitiva quanto ao creditamento, haja vista que a natureza da operação é a contratação de frete de pessoa física.

Adicionalmente, foi apontada a falta de comprovação da prestação de serviços por pessoa jurídica. A autoridade fiscal determinou que a contribuinte não faz jus aos créditos tributários nos casos de falta de apresentação de comprovantes de pagamento da operação.

Somente com a comprovação documental com prova hábil da realização efetiva da contratação de frete de pessoa jurídica deve haver o creditamento tributário.

Quanto às entradas de materiais ou de imobilizados por meio de remessa, empréstimo ou locação, faz-se necessário notar que no Acórdão da Manifestação de Inconformidade foi demonstrado que os montantes em análise se referiam exclusivamente à valor contábil de materiais ou imobilizado remetidos pela pessoa jurídica Tetra Pak Ltda ao estabelecimento da LBR. Logo, não se referiam à empréstimo ou locação. Os valores de locação já teriam sido informados na DACON e devidamente aproveitados.

Essas entradas de materiais e imobilizados foram lançadas com “CFOP 2949 - outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”, e devolvidas acompanhadas de Nota Fiscal de Retorno, com o mesmo Valor das Mercadorias remetidas e os mesmos Impostos.

Note-se que não há previsão legal para tomada de crédito pela simples remessa de ativos entre empresas. Adicionalmente, no Recurso Voluntário, não foi apresentada direta explicação ou documentos para justificar esse crédito e, na verdade, foi somente alegado que a empresa não teve chance ao contraditório.

Sobre a receita de prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial declarada como não tributada, note-se trechos do Acórdão de Manifestação de inconformidade:

“Alega que a fiscalização cometeu equívoco na recomposição da Ficha 17A dos DACON ao adicionar receitas de prestação de serviços de transporte (notas fiscais de saída com CFOP 5352 e 6352 – prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial – informados, indevidamente, com CST igual a 49 – outras saídas).

Afirma que referidas receitas decorrem dos CRTC emitidos pela manifestante para fins de recolhimento do ICMS Regime Especial – cláusula primeira da TARE nº 245/02-GSF, contudo, correspondem a operações de transporte realizadas por prestadores autônomos e não a receitas da requerente para fins de apuração do PIS e da COFINS.

No tópico V do Relatório de Auditoria, itens 68 a 75, a fiscalização explica que os documentos CRTC com carimbo indicando pagamento do ICMS com base na cláusula primeira do Termo de Acordo de Regime Especial – TARE nº 245/02-GSF, celebrado entre Laticínios Morrinhos e a Secretaria da Fazenda do Estado de

Goiás, caracterizam serviços de frete prestados por pessoa física, haja vista que referida cláusula do TARE nº 245/02 “nomeia a interessada substituta tributária de ICMS na contratação de serviços de transporte prestados por autônomo, repita-se, por pessoa física”.

Esse fato, somado à falta de comprovação dos pagamentos e ausência de documentos demonstrando a contratação dos supostos prestadores de serviços ao amparo da mencionada cláusula primeira da TARE nº 245/02-GSF-SEFAZ/GO, durante o procedimento fiscal e nesta fase contenciosa, acarretou a glosa de créditos vinculados a CRTIC declarados de forma indevida como serviços de frete prestados por pessoa jurídica.

Denota-se que a autoridade fiscal intimou a interessada a justificar a não tributação destas saídas, por meio do Termo de Intimação Fiscal MPF nº 20971057, porém nenhuma resposta foi apresentada durante o procedimento fiscal. Da mesma forma, enfatiza-se que em sua manifestação de inconformismo a contribuinte também não apresentou qualquer documentação para reverter a conclusão firmada no Relatório de Auditoria.

Com efeito, por falta de comprovação das alegações ofertadas na peça de resistência, é correta a recomposição das Fichas 17A dos DACON – Tabelas 08 e 09 mediante adição da receita de serviços de transporte, os quais foram declarados pela contribuinte como receita não tributada.”

Novamente nesse ponto não houve a comprovação documental para evidenciar a existência do crédito tributário. Apesar das intimações, não foram apresentadas as comprovações de pagamento e documentos que demonstrassem a contratação de prestadores pessoas jurídicas.

No processo em análise, é importante ressaltar que o ônus da prova quanto ao creditamento tributário por restituição, ressarcimento e compensação é do contribuinte. Na defesa apresentada, não houve a apresentação da documentação solicitada pela autoridade fiscal quanto aos itens divergentes apontados, nem mesmo justificativa do motivo de sua falta de disponibilização.

Ainda quanto ao ônus da prova, segue abaixo parte de uma ementa de decisão do CARF em caso de processos de compensação, restituição e ressarcimento:

“Acórdão: 3401-013.400 Número do Processo: 17830.720116/2022-11 Data de Publicação: 07/10/2024 Contribuinte: BRF S.A.

Relator(a): MATEUS SOARES DE OLIVEIRA

Ementa: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

DIREITO AO CRÉDITO. NECESSIDADE DE CONSTITUIR PROVA. AUTO DE INFRAÇÃO. ONUS DO FISCO. Em processos de compensação, restituição e ressarcimento, o ônus da prova é do contribuinte. Assim não procedendo descabe reversão de

glosas ou ressarcimento. No entanto, em se tratando de Auto de Infração o ônus é invertido.”

Conforme mencionado na ementa acima, é do contribuinte o ônus da prova quando o processo versar sobre compensação, restituição, ressarcimento. No caso em questão, a contribuinte não se utilizou das respostas à intimação e da defesa nos recursos aplicáveis, para a devida comprovação creditória.

Não é cabível reverter as glosas quanto houver falta de documentação e justificativa quanto às irregularidades trazidas pelas autoridades fiscais. Por esse motivo, e pela proibição legal quanto ao frete contratado de pessoa física, mantenho as glosas do presente processo.

Conclusão

Por todo o exposto, decido pela improcedência do recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda