



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.907405/2016-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.330 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2021
Recorrente LATICINIOS PORTO ALEGRE INDUSTRIA E COMERCIO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço para o processo produtivo ou prestação de serviços realizados pelo contribuinte.

CONTRATAÇÃO DE FRETE PARA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E INSUMOS NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO.

Frete contratado na aquisição de leite in natura. Não há previsão legal para o referido crédito, bem como não há a inclusão do tributo no bem principal objeto do serviço.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-008.325, de 28 de abril de 2021, prolatado no julgamento do processo 10640.907404/2016-10, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela

Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a créditos de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) não-cumulativa, relativo ao 3º trimestre de 2014, no valor de R\$ 2.529.284,19, pleiteado pela Laticínios Porto Alegre Indústria e Comércio S/A, doravante citada como Laticínios Porto Alegre ou LPA.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Em resumo, as glosas do crédito da Contribuição para o CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) não-cumulativa, relativo ao 3º trimestre de 2014, tiveram origem, em síntese, nos seguintes ajustes efetuados pela autoridade fiscal na apuração dessa contribuição:

- 1) Glosa de créditos relativos à aquisição de leite cru/in natura (subitem 4.1 do Despacho Decisório – DD);
- 2) Glosa de créditos relativos ao frete na aquisição de leite cru/in natura (subitem 4.2 do DD);
- 3) Glosa de créditos relativos à aquisição de óleo diesel para gerador/uso comum (subitem 4.3 do DD);
- 4) Glosa de créditos relativos à aquisição de partes/peças/componentes de máquinas/equipamentos e de materiais destinados a uso/consumo, e do frete na compra destes últimos (subitem 4.4 do DD); e
- 5) Glosa de créditos relativos aos serviços utilizados como insumos (subitem 4.5 do DD).

O despacho decisório decidiu por RECONHECER PARCIALMENTE a legitimidade do ressarcimento dos créditos da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS).

Ao julgar a manifestação de inconformidade a DRJ entendeu dar procedência parcial ao pedido, com a seguinte ementa, em síntese apresentada abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Para fins da apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade produtiva desempenhada pelo contribuinte, consistente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITOS ORDINÁRIOS. INSUMOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS DE LEITE CRU/IN NATURA. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de leite cru/*in natura* sob o Código da Situação Tributária (CST) 51 dão direito apenas à apuração de crédito ordinário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e desde que essas aquisições tenham sido tributadas, conforme estipula o inciso II do parágrafo 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Em consequência, se não há destaque de PIS/Cofins nas notas de aquisição desse insumo, também não há direito a crédito dessas contribuições.

CRÉDITOS ORDINÁRIOS. INSUMOS. FRETE NA AQUISIÇÃO NÃO TRIBUTADA DE LEITE CRU/IN NATURA. IMPOSSIBILIDADE.

O frete pago na compra compõe o custo de aquisição das mercadorias. Como consequência, se as aquisições de leite cru/*in natura* sujeitas ao crédito ordinário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não foram tributadas, o custo total desse insumo deve ser desconsiderado para apuração de créditos, o que inclui portanto o frete utilizado no seu transporte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE E CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Está afastada a hipótese de nulidade da decisão administrativa quando o despacho decisório, proferido por autoridade competente, atende a todos requisitos legais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Falece competência à autoridade julgadora para apreciação de aspectos relacionados com a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias, devendo, no julgamento de primeira instância, serem observadas as normas legais e regulamentares, assim como o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PROVA DOCUMENTAL.

A prova documental deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a manifestante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência de alguma das hipóteses excepcionadas pela legislação.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

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

A decisão reconheceu em parte o direito creditório do contribuinte e manteve a glosa do crédito presumido sobre aquisição de leite *in natura* e do frete correspondente a essa mercadoria.

Inconformado o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, requerendo, em síntese que:

i) crédito presumido da empresa na aquisição de leite cru *in natura*, equivocadamente indicadas com o CST 51, nos termos do art. 8º, inc. II, da Lei nº 10.925/2004, bem como o direito à utilização desse crédito;

(ii) crédito ordinário da empresa na aquisição de leite cru *in natura*, corretamente indicadas com o CST 51, mas que por mero erro do fornecedor não houve o destaque das contribuições nos documentos fiscais; e,

(iii) crédito ordinário sobre a totalidade do frete relacionado às operações de aquisição de leite cru *in natura*.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade, não havendo preliminares a serem enfrentadas.

Trata-se pedido de ressarcimento relativo a créditos de PIS/Pasep não-cumulativa, com posterior pedido de compensação, que foi homologado parcialmente pela Receita Federal.

Após apreciação da impugnação apresentada pelo contribuinte a Delegacia Regional de Julgamento reverteu parte das glosas e expôs o seu posicionamento, vejamos:

É preciso frisar também que o processo de produção termina com o encerramento das etapas produtivas do bem, e o processo de prestação de serviços, com a finalização da prestação ao cliente. Assim, bens e serviços empregados depois de finalizado o processo de produção ou de prestação de serviço não são considerados insumos, salvo algumas exceções, como por exemplo os itens utilizados por imposição legal.

(...)

Sendo assim o resultado do julgamento foi resumido na seguinte planilha:

Segue abaixo a demonstração sintética dos créditos vinculados ao PER nº 40027.60441.311014.1.1.18-8629 após a reversão de glosas resultante do julgamento deste acórdão, que reconheceu o crédito adicional de PIS no valor original de R\$ 38.922,05:

3º T/2014		Despacho Decisório		Glosas revertidas pelo Acórdão DRJ			Crédito adicional reconhecido
		Glosas totais	Crédito reconhecido	Óleo diesel p/ gerador	Peças máq. e materiais	Serviços	
PIS	JUL	133.916,01	415.204,90	1.435,37	1.216,00	561,21	3.212,58
	AGO			1.190,02	13.206,03	1.228,56	15.624,61
	SET			251,80	19.042,28	790,78	20.084,86
	Totais			2.877,19	33.464,31	2.580,55	38.922,05

CONCLUSÃO

Considerando o exposto e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de julgar a manifestação de inconformidade **procedente em parte**, reconhecendo, para o Pedido de Ressarcimento (PER) nº 40027.60441.311014.1.1.18-8629, um crédito adicional no

valor original de R\$ 38.922,05 relativo à Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa do 3º trimestre de 2014.

Mérito

Acerca do mérito, faço breves considerações acerca do conceito e do meu posicionamento sobre a matéria de insumos, embora já foi amplamente debatida nestes autos.

I - Do conceito de insumos

Inicialmente, importa destacar que, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do conceito mais amplo de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda, posto que o judiciário também tem entendido que cabe a relativização do conceito de insumos analisando caso a caso, conforme veremos.

Nesse sentido o conceito de insumos, no âmbito do PIS/PASEP e COFINS, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/PASEP e da COFINS por inequívoca previsão normativa: das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o tema é importante destacar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco com o seguinte posicionamento:

"Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo". **Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos. (grifei)**

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; a sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

(...)

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI." ¹

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), vejamos a decisão:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Conforme se verifica, o STJ relativizou o conceito, atribuindo a análise do caso concreto a responsabilidade por decidir a **essencialidade e a relevância**, afastando, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Assim, o

¹ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista I Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul./ago. 2008.

STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não está vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve ser vista como regra geral de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Em suma, o REsp 1.221.170 consignou dois importantes posicionamentos acerca do conceito de insumo contrário ao que constava nas instruções normativas 247/02 e 404/04: (i) a possibilidade de creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, assim como (ii) o afastamento expresso de qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem para que se permita o creditamento.

Por oportuno e não menos relevante, é importante trazer o que foi proposto pelo ilustre Ministro Mauro Campbell em relação ao “Teste de Subtração”² no julgamento do REsp 1.221.170, pois muito embora não conste na tese firmada pelo STJ, a Receita Federal entendeu que corresponde a uma importante ferramenta para identificar a essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo, quando publicou o Parecer Normativo COSIT 5/18 uniformizando o seu entendimento sobre o conceito de insumos para fins da apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS e COFINS.

Entendo que andou bem o STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, que de forma clara determina a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Sendo de relevante importância a fase instrutória do processo administrativo.

Feitas tais ponderações e esclarecido o posicionamento desta relatoria, passamos a analisar o caso concreto posto em julgamento com a análise das alegações da recorrentes que serão dispostas a seguir.

III – Direito ao crédito presumido na aquisição de leite *in natura* - mero erro formal na indicação do CST - princípio da verdade material - CTN, art. 147, § 2º.

IV – Direito ao crédito ordinário na aquisição de leite *in natura* - mero erro formal do fornecedor no preenchimento da nota fiscal - princípio da verdade material - CTN, art. 147, § 2º.

Os pontos serão tratados em conjunto porque a glosa se deu pelo mesmo motivo: utilização de Código da Situação Tributária (CST), informado na nota fiscal e que a recorrente alega ter sido por um erro formal.

Sobre a glosa de créditos relativos à aquisição de leite cru *in natura*, a manutenção se deu por ausência de comprovação. vejamos:

² Segundo o voto do ministro Mauro Campbell, seriam considerados insumos os bens e serviços "cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes".

(...)

Nas notas fiscais, o Código da Situação Tributária (CST) é o parâmetro que identifica a origem da mercadoria e a forma de tributação que deverá incidir sobre a mesma, sendo que as aquisições de leite objeto de glosa ocorreram por meio de notas fiscais emitidas com o CST 51, código este que engloba as operações com direito a crédito, vinculadas exclusivamente a receita não tributada no mercado interno.

Como visto, as aquisições em questão não dão direito a crédito presumido, mas apenas a crédito ordinário, e desde que tenham sido sujeitas ao pagamento da contribuição.

É o que se depreende do inciso II do parágrafo 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Leia-se:

(...)

Em consequência, como nas notas fiscais em questão não houve destaque de PIS/Cofins, não há também direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa.

(...)

Dessa forma, com fulcro nas constatações acima e reiterando-se que o ônus probante é legalmente atribuído à contribuinte quanto ao fato constitutivo de seu direito (vide art. 373, I, do CPC e arts. 15 e 16 do PAF, acima reproduzidos), com produção de prova necessariamente até a Manifestação de Inconformidade, conclui-se pela manutenção das glosas de créditos relativos à aquisição de leite cru/*in natura*, como detalhado na aba "*LeiteCru In Natura*" da planilha anexa ao Despacho Decisório.

A recorrente repete as alegações da impugnação, conforme destaque a seguir:

Cabe destacar que, em razão de um mero erro formal na indicação do CST, toda a operação foi descaracterizada pelo Fisco, o que gerou consequentemente uma glosa equivocada do crédito presumido a que tem direito a Laticínios Porto Alegre.

E mais. Ao contrário do que sustentado pela Autoridade Julgadora, o simples fato de não ter ocorrido o destaque da contribuição para o PIS/COFINS nas referidas notas fiscais não impede o reconhecimento do crédito presumido a que a Recorrente tem direito.

Pelo contrário, inclusive. Relembre-se que a operação de aquisição do leite nestes casos é suspensão de PIS e COFINS, tal como determina o art. 9º da Lei nº 10.925/2004:

(...)

O ponto central é que houve um único e mero equívoco na indicação do CST da operação, o qual, como já adiantado, não deve ser suficiente para indeferimento do crédito presumido a que a Laticínios Porto Alegre faz jus, em observância ao princípio da verdade material.

Como se vê, não há dúvidas e nem discursão sobre a legalidade da glosa com base no código CST 51 que de fato constou na nota. O ponto de divergência está na possibilidade de considerar que houve um erro formal de preenchimento do documento fiscal ao indicar o referido código CST e que com base no princípio da verdade material esse erro poderia ser superado para assim reconhecer o direito ao crédito requerido pelo contribuinte.

Observo que o CST 51 não trata de crédito presumido e sim de crédito básico (CST 51 - Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Não Tributada no Mercado Interno). O reconhecimento quanto ao erro no preenchimento das notas

fiscais utilizadas no pedido de ressarcimento também é inequívoco na Impugnação conforme se verifica em destaque a seguir:

No que tange aos créditos apurados pela Manifestante em relação à aquisição de leite in natura sob o código CST 51 (abr/2014 a 12/2017) e sob os códigos CST 61 e 63 (10/2015 a 12/2017), a DRF/Juiz de Fora glosou o direito ao referido crédito, sob o entendimento de que as notas fiscais referentes a essas aquisições teriam sido emitidas com suspensão de PIS/COFINS. Veja-se trecho do despacho decisório:

Já no caso das demais aquisições do insumo leite sob o código CST 51, período 01/04/2014 a 31/12/2017, e sob o código CST 61 e 63, período 01/10/2015 a 31/12/2017, analisando as informações das notas fiscais relacionadas nas planilhas apresentadas, cotejados com os arquivos obtidos do Portal Nota Fiscal Eletrônica (Portal Nfe – www.nfe.fazenda.gov.br), verificou-se que o contribuinte se creditou indevidamente da compra de leite in natura dos laticínios a seguir discriminados, os quais emitiram suas notas fiscais com isenção/ suspensão/alíquota zero e/ou sem destaque de PIS/Cofins (...)

Primeiramente, cumpre esclarecer que a Manifestante classificou algumas aquisições de leite in natura sob o código CST 51 (51 – Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Não-Tributada no Mercado Interno) de forma equivocada.

Com efeito, as referidas aquisições tratam-se, efetivamente, de operações que ensejam a apuração de créditos presumidos, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, e não ao crédito ordinário indevidamente indicado.

Contudo, em que pese a classificação equivocada sob o código CST 51, deve ser reconhecido à Manifestante o seu direito ao **crédito presumido** sobre essas operações e à utilização desse crédito, haja vista que um mero erro formal não é capaz de ilidir a efetiva existência do direito creditório da Manifestante.

Nesse sentido a alegação de erro formal de preenchimento das notas fiscais são rasas e desprovidas de subsídios capazes de, com base no princípio da verdade material, fazer com que o julgador se convença da possibilidade de sanar esse alegado “erro formal”.

Nessa toada, cabe destacar que em sendo do contribuinte o ônus de comprovar o seu direito ao crédito pleiteado perante ao Fisco, conforme já mencionado na decisão de piso, é de sua inteira responsabilidade as informações contidas nos documentos fiscais das operações incluídas na base de cálculo deste.

Sobre a Nota Fiscal é importante notar que por estar a sua emissão e utilização imbuída de formalismos e rigores estabelecidos legalmente, portanto de observação obrigatória pelos contribuintes, consiste, por excelência, do meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais das empresas, principalmente aquelas tributáveis e as capazes de gerar créditos no âmbito de cada tributo. As notas fiscais, portanto, fazem prova perante o fisco, para todos e quaisquer fins, das operações que representam, na medida em que gozam de presunção (relativa) de veracidade, presunção esta somente afastada, por quem o pretenda, por meios hábeis e bastantes para tanto.

Assim é que, diante de expressa vedação legal ao crédito a partir da aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição (§ 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), não há como restabelecer a glosa com base na mera alegação de erro nos CST das notas fiscais de aquisição, desacompanhada de qualquer meio de prova.”

É de se dizer que a nota fiscal é o documento que comprova a operação realizada e, no caso presente, a glosa se deu justamente pelo fato de as aquisições terem se dado sem o pagamento da contribuição.

É sabido que não dá direito a crédito aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, nos termos da legislação que rege a matéria.

A adequação e correção das notas fiscais são essenciais para o reconhecimento do crédito postulado. Nesse sentido:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

(...)

PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE USO E PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Somente podem ser considerados no cálculo dos créditos na apuração das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativos as aquisições de insumos comprovadas por documentos fiscais adequados. A nota fiscal é o documento hábil e idôneo para se comprovar tais aquisições. (...)” (Processo nº 13004.000019/2005-81; Acórdão nº 3201-007.256; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 24/09/2020)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

(...)

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão. (...)” (Processo nº 10980.722973/2017-17; Acórdão nº 3201-006.152; Relator Conselheiro Hécio Lafetá Reis; sessão de 20/11/2019)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

(...)

INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A lei de regência da não cumulatividade da contribuição estipula que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero.” (Processo nº 10410.901489/2014-74; Acórdão nº 3201-006.043; Relator Conselheiro Hécio Lafetá Reis; sessão de 23/10/2019)

Diante dessas conclusões entendo pela manutenção da glosa.

V – Direito ao crédito ordinário sobre despesas com frete na aquisição de leite *in natura*.

Sobre a glosa de créditos relativos ao frete na aquisição de leite o relatório fiscal destacou que o crédito era indevido pelas seguintes razões:

Como as compras/aquisições de Leite Cru/Leite *in natura* das empresas relacionadas no item 4.1 **não ensejaram direito a crédito**, os respectivos valores dos supostos créditos de PIS/Cofins referente aos fretes pagos e incorridos nas respectivas compras/aquisições também não ensejam direito a crédito, nos termos do disposto no parágrafo anterior.

A despeito disso, o contribuinte foi intimada a preencher planilha relacionando as NFs de compra/aquisição constantes/glosadas do/no item 4.1 com o respectivo frete – NFe/CT-e, efetivamente pago/incorrido pela empresa na aquisição, planilha na qual **não** foram preenchidos os campos destinados aos valores porventura apurados relativos às contribuições para o PIS/Cofins.

Isso posto, em consulta às NFe / CT-e no site Portal da Nota Fiscal Eletrônica ref. aos fretes pagos/incorridos pela empresa, verificou-se que em nenhuma delas houve destaque de PIS/Cofins, o que, por si só, já inviabiliza o pleito da contribuinte.

Assim, os créditos apurados pela empresa (e inexistentes) e solicitados nos PERs, ref. aos serviços de transporte/fretes efetivamente pagos/incorridos pela empresa ref. às compras/aquisições elencadas no item 4.1, **devem ser glosados**.

A manutenção por parte do julgador de piso se deu pelas mesmas razões:

Outro ajuste efetuado pelo Auditor-Fiscal se refere à glosa de créditos relativos ao frete na aquisição de leite cru/*in natura* (subitem 4.2 do DD), glosa esta feita com base, em síntese, no fato de que *“Como as compras/aquisições de Leite Cru/Leite in natura das empresas relacionadas no item 4.1 não ensejaram direito a crédito, os respectivos valores dos supostos créditos de PIS/Cofins ref. aos fretes pagos e incorridos nas respectivas compras/aquisições também não ensejam direito a crédito”*.

A autoridade fiscal também registra que “em consulta às NFe/CT-e no site Portal da Nota Fiscal Eletrônica ref. aos fretes pagos/incorridos pela empresa, verificou-se que em nenhuma delas houve destaque de PIS/Cofins”.

Constata-se ainda que o Auditor-Fiscal elaborou planilha contendo as notas fiscais de frete na aquisição de leite que foram glosadas, com detalhamento na aba *“Fretes na Compra Leite Cru In Natura”*.

(...)

Como visto, como os fretes compuseram o custo de insumo sem direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, confirma-se a correção das glosas abordadas neste tópico, como efetuadas pela autoridade fiscal.

Em sede de Recurso Voluntário a recorrente defende a desvinculação do frete ao produto por ele transportado, no que se refere a tomada de crédito, alega ter ocorrido o destaque dos tributos nas referidas notas, contudo não apresenta as notas fiscais as quais se refere, vejamos:

Indene de dúvidas, portanto, que o crédito calculado sobre as despesas com o frete na aquisição dos insumos não possui a mesma natureza do produto transportado, razão pela

qual deve ser reconhecido à Recorrente o direito aos créditos ordinários referentes a essas despesas com frete.

Por fim, conforme se verifica pela própria Planilha de Glosas apresentada pela Fiscalização, os fretes cujos créditos de PIS e COFINS foram glosados foram contratados pela Laticínios Porto Alegre de **peças jurídicas** que, por expressa previsão legal, estão sujeitas ao recolhimento de PIS e COFINS sobre o total das receitas auferidas no mês.

É evidente, portanto, que o frete pago pela Recorrente na aquisição do insumo (*in casu*, leite *in natura*) trata-se de **operação que suporta a incidência integral do PIS e da COFINS**, haja vista que os valores referentes à prestação do serviço serão incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS devido pelo transportador.

Ou seja, ainda que não tivesse sido realizado o destaque nas Notas Fiscais dos referidos tributos, o que também não procede, é inequívoca a incidência integral de PIS e COFINS nessas operações, a qual tem o condão de gerar crédito básico das contribuições.

Verifico assim que no serviço de frete na aquisição de insumos, como se insumo fosse, há de ser verificado a possibilidade de crédito nessa operação específica, qual seja, sobre as notas fiscais do serviço de frete efetivamente prestado e pago pelo contribuinte.

A posição desse julgador é no sentido de que cabe o crédito sobre o frete, realizando uma análise desvinculada do produto e a luz do que consta no art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, por se enquadrar no conceito de insumo.

Contudo, conforme bem observado pelo julgador de piso, não há prova nos autos quanto a despesa suportada, inclusive há relatos de que a recorrente foi intimada a preencher planilha de apuração e não o fez.

Dentro dessa seara, não há como atribuir liquidez e certeza ao crédito, visto que o ônus da prova era do contribuinte, que declinou da oportunidade de fazê-la, conforme destaque do julgador de piso quando destacou que *“o contribuinte foi intimado a preencher planilha relacionando as NFs de compra/aquisição constantes/glosadas do/no item 4.1 com o respectivo frete – NFe/CT-e, efetivamente pago/incorrido pela empresa na aquisição, planilha na qual não foram preenchidos os campos destinados aos valores porventura apurados relativos às contribuições para o PIS/Cofins.”*

Em sede de Recurso voluntário a recorrente não aborda as razões pelo não preenchimento da planilha e ou apresentação de outros meios de prova, apenas destaca que houve a incidência do tributo sobre o serviço. Logo, não há nos autos documento capaz de comprovar a existência do crédito, o que viola a regra processual do ônus da prova.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Diante dessas conclusões entendo pela manutenção da glosa e voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator