



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 14112.720142/2015-29  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.825 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de outubro de 2020  
**Recorrente** SAGA AGROINDUSTRIAL LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.625/2004.

CRÉDITOS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. INSUMOS. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É permitido o creditamento em relação a materiais de uso e consumo, objeto das notas fiscais com CFOP's 1.556/2.556, enquadradas no conceito de insumo estabelecido pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR e reconhecido pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

CRÉDITOS. AQUISIÇÕES SEM COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO E EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o creditamento relativo a notas fiscais sem a comprovação da efetividade das operações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) reverter a glosa dos créditos relativos aos fretes pagos na aquisição de insumos; e (ii) reverter as glosas relativas aos materiais de uso e consumo objeto das notas fiscais com CFOP's 1.556/2.556, nos termos da Informação Fiscal elaborada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba (fls. 737 a 738).

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto Relatório da Resolução nº **3402-001.600**:

Trata o presente processo de análise de PER nº 09970.05283.251013.1.1.11-1181, transmitido em 25/10/2013, referente a créditos de COFINS não-cumulativa do 3º trimestre de 2013, no montante de R\$ 423.769,87, com DCOMPs apresentadas posteriormente.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campo Grande reconheceu parcialmente o direito creditório, com base no Parecer nº 0163/2015 (fls. 601 a 610), emitindo o Despacho Decisório (fl. 611), com o seguinte teor:

- a) **DEFERIR PARCIALMENTE** o pedido de ressarcimento (PER/DOMP) nº 09970.05283.251013.1.1.11-1181, relativo a crédito de COFINS não cumulativo Mercado Interno, apurado no 3º trimestre de 2013, no montante de R\$ 179.916,17 (cento e setenta e nove mil, novecentos e dezesseis reais, e dezessete centavos), ressalvado à interessada, quanto a parte indeferida dos créditos, o direito de apresentar manifestação de inconformidade junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência deste Despacho Decisório.
- b) **HOMOLOGAR** a declaração de compensação nº 14238.40537.170114.1.3.11-0692.
- c) **HOMOLOGAR PARCIALMENTE** a declaração de compensação nº 11273.59671.180914.1.3.11-8507, até o limite do crédito deferido para o correspondente pedido de ressarcimento.
- d) **NÃO HOMOLOGAR** a declaração de compensação nº 42819.91541.141014.1.3.11-0406

O referido parecer assim fundamentou as glosas:

*-No que se refere ao frete sobre compras de insumos, a legislação das contribuições PIS e COFINS não cumulativos não prevê o creditamento relativo a essas despesas. Entretanto, considerando que a legislação tributária vigente, em especial o § 1º, do art. 289 do RIR, considera que o frete integra o custo de aquisição do produto, haverá direito ao crédito sobre o frete pago à pessoa jurídica domiciliada no País, somente quando este integre o custo de produtos passíveis de creditamento. No caso do frete pago pelo transporte do leite cru in natura, integra o custo do insumo sujeito ao crédito presumido.*

*-Quanto a glosa de materiais de uso e consumo, estes não se enquadram no conceito de insumo, nos termos do artigo 8º, § 4º da IN SRF nº 404/2004.*

*-Foram analisadas ainda as aquisições de "LEITE CRU REFRIGERADO INTEGRAL" realizadas junto a empresa Lider Alimentos do Brasil S/A, CNPJ 80.823.396/0012-69, sócio proprietário de 99,99% do capital da SAGA, e vinculadas a essas aquisições de matéria-prima, foram analisadas as aquisições*

*de serviço de transporte. O sujeito passivo se aproveitou de créditos a alíquotas básicas (7,6% e 1,65%) sobre essas aquisições.*

[...]

*Considerando-se:*

- *tratar-se de empresas do mesmo grupo econômico - LBR Lácteos Brasil – sendo a empresa Líder Alimentos do Brasil S/A, CNPJ 80.823.396/0001-06, com matriz em Presidente Prudente, sócia proprietária de 99,99% do capital da SAGA Agroindustrial Ltda;*
- *a ausência de tributação da totalidade das receitas pela empresa emissora das notas fiscais;*
- *a ausência de comprovação do pagamento dessas operações;*
- *a falta de comprovação de pagamentos da totalidade dos fretes referentes a essas aquisições.*

*Considerando ainda que foram também detectadas inconsistências na escrituração contábil (ECD), como por exemplo **saldo credor da conta de ativo Matéria Prima (nº 11205010)**, cujo extrato foi anexado aos processos. Bem como evidências de estornos das notas fiscais emitidas pela Líder, que são lançadas sucessivamente nas contas matéria-prima (11205010), transitória fornecedores (91102001x), fornecedores partes relacionadas (21101002x) e estoque a realizar intercompanhia (11205054). Desta última conta (estoque a realizar intercompanhia) são estornadas de volta a conta fornecedores partes relacionadas (21101002), que também recebe lançamentos de “reversão”. A conta do ativo estoque a realizar intercompanhia (11205054) também apresenta saldo credor em diversos momentos. Extratos foram anexados aos processos.*

*Assim, conclui-se que parte ou a totalidade dessas aquisições não tenham ocorrido, demonstrando a manipulação de operações no âmbito do grupo empresarial com objetivo de gerar e recuperar créditos de PIS e COFINS.*

*Dessa forma, serão glosadas da base de cálculo dos créditos as notas fiscais emitidas por Líder Alimentos do Brasil S/A, CNPJ 80.823.396/0012-69, nos meses de fevereiro, junho, julho, agosto setembro, outubro, novembro e dezembro, bem como o valor correspondente aos serviços de transporte vinculados a essas aquisições e sem comprovação de pagamento.*

Regularmente cientificada do Despacho Decisório, a Recorrente apresentou sua Manifestação de Inconformidade em 12 de junho de 2015 (fls. 614 a 649), contestando as glosas efetuadas e alegando a nulidade do despacho decisório por falta de motivação legal para fundamentar a glosa realizada.

A 2ª Turma da DRJ Campo Grande, por meio do Acórdão **04-39.794** (fls. 660 a 673), sessão de 29 de julho de 2015, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e manteve o disposto no Despacho Decisório exarado pela autoridade administrativa de origem. Destaca-se que a DRJ aplicou o entendimento das INs SRF 247/2002 e 404/2004. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013*

**PRODUÇÃO DE PROVAS.**

*As provas devem ser juntadas à impugnação e o pedido de diligência ou de perícia só é deferido quando estas forem necessárias.*

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.**

*Não há que se falar em nulidade no caso de a descrição dos fatos que motivaram as glosas dos créditos ter sido feita com clareza, estando disponíveis nos autos todos os documentos utilizados, em especial quando, na manifestação, a*

*contribuinte discorreu de forma proficiente sobre os pontos indicados na análise do crédito.*

**CRÉDITOS DE COFINS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. PRESCRIÇÕES LEGAIS.**

*Os créditos relativos à Cofins não cumulativa só são reconhecidos no caso de as operações que lhe deram origem estarem balizadas nas estritas raias das prescrições legais.*

**CRÉDITOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE.**

*Não há a possibilidade de creditamento da Cofins no caso de frete nas aquisições de mercadorias ou insumos.*

**CRÉDITOS. MATERIAL DE USO E CONSUMO.**

*Tendo ocorrido, no período, grande quantidade de operações indicadas nos respectivos CFOPs, a contribuinte, além de alegar, deve trazer na manifestação os esclarecimentos sobre quais delas especificamente ensejariam o crédito, carreando aos autos a documentação lastreadora dessas alegações.*

**CRÉDITOS. AQUISIÇÕES SEM COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO E RECOLHIMENTO ANTERIOR DA COFINS.**

*Demonstrado que a contribuinte não efetuou pagamento das aquisições efetuadas junto a pessoa jurídica que detinha 99,99% do seu capital e, bem assim, que a Cofins não foi efetivamente recolhida nessas operações, não há direito ao crédito delas decorrentes.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Regularmente cientificado, o contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário em 02/12/2015 (fls. 682 a 711), com as seguintes alegações, em síntese:

- i) conceito de insumo aplicável seria o mesmo aplicável ao imposto de renda;**
- ii) direito ao crédito integral sobre o frete decorrente da aquisição de insumos, e não o cômputo do crédito presumido sobre o valor do insumo acrescido do frete;**
- iii) direito ao crédito na aquisição de material de uso e consumo, visto que a autoridade fiscal não teria feito uma análise dos itens glosados para verificar seu enquadramento como insumo;**
- (iv) ilegalidade na glosa de créditos relativos à aquisição de leite cru feita à Líder (CNPJ 80.823.396/0012-69), assim como os fretes correspondentes, sob o argumento que a emitente das notas fiscais não tributou a totalidade das receitas e que não houve a comprovação dos pagamentos das operações e dos serviços de frete. Não haveria base legal para restringir o direito creditório a comprovação de qualquer tipo de pagamento relativamente ao insumo adquirido.**

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e posteriormente distribuído a este Relator.

Este colegiado, em sessão realizada em 29 de novembro de 2018, resolveu converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora:

- (i) intime a Recorrente para apresentação de Laudo Técnico, discriminando os materiais de uso e consumo objeto dos CFOP's 1.556/2.556 e sua utilização dentro de seu processo produtivo;**
- (ii) analise os dispêndios relativos aos CFOP's 1.556 e 2.556, objetos da glosa efetuada, e esclareça se os mesmos podem ser considerados como**

**insumos dentro do conceito de essencialidade e relevância do processo produtivo da Recorrente, considerando o Laudo Técnico apresentado;**

**(iii) elabore um novo parecer e um novo demonstrativo do direito creditório requerido, com as considerações efetuadas a partir da nova interpretação do conceito de insumo determinada pelo STJ de relevância e essencialidade.**

**Encerrada a instrução processual a Interessada deverá ser intimada para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, conforme art. 35, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011.**

Em atendimento à Resolução n.º 3402-001.600 a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba elaborou a Informação Fiscal (fls. 737 a 738), **reconhecendo que os materiais de uso e consumo objeto das notas fiscais com CFOP's 1.556/2.556 referem-se a produtos que preenchem os requisitos da definição do conceito de insumos estabelecidos no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018, que contempla o novo entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Apresentou demonstrativo da nova situação dos créditos indeferidos, com as considerações efetuadas a partir da nova interpretação do conceito de insumo determinada pelo STJ de relevância e essencialidade:**

<b>BASE DE CÁLCULO DAS AQUISIÇÕES INDEFERIDOS</b>				
<b>Descrição da Base de Cálculo</b>	<b>JULHO</b>	<b>AGOSTO</b>	<b>SETEMBRO</b>	<b>3º TRIM</b>
Insumo sujeito a crédito presumido	112.621,98	126.829,14	106.564,72	<b>346.015,84</b>
Material de uso e consumo (CFOP1556 e 2556)	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>
Notas fiscais emitidas por Líder (CNPJ 80.823.396/0012-69)	917.780,00	860.197,82	764.949,89	<b>2.542.927,71</b>
Fretes ref. leite cru refrigerado adquirido Líder	67.847,00	64.158,00	56.479,10	<b>188.484,10</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1.098.248,98</b>	<b>1.051.184,96</b>	<b>927.993,71</b>	<b>3.077.427,65</b>
Total glosado da BASE DE CÁLCULO dos créditos	1.098.248,98	1.051.184,96	927.993,71	<b>3.077.427,65</b>
<b>Créditos glosados - COFNS alíquota 7,6%</b>	<b>83.466,92</b>	<b>79.890,06</b>	<b>70.527,52</b>	<b>233.884,50</b>

  

<b>CRÉDITOS INDEFERIDOS</b>				
<b>Descrição do Crédito</b>	<b>JULHO</b>	<b>AGOSTO</b>	<b>SETEMBRO</b>	<b>3º TRIM</b>
Insumo sujeito a crédito presumido	8.559,27	9.639,01	8.098,92	<b>26.297,20</b>
Material de uso e consumo (CFOP1556 e 2556)	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>
Notas fiscais emitidas por Líder (CNPJ 80.823.396/0012-69)	69.751,28	65.375,03	58.136,19	<b>193.262,51</b>
Fretes ref. leite cru refrigerado adquirido Líder	5.156,37	4.876,01	4.292,41	<b>14.324,79</b>
<b>TOTAL</b>	<b>83.466,92</b>	<b>79.890,06</b>	<b>70.527,52</b>	<b>14.324,79</b>

  

<b>Perdcomp N.º 09970.05283251013.1.1.11-1181</b>				
<b>Descrição do Crédito</b>	<b>JULHO</b>	<b>AGOSTO</b>	<b>SETEMBRO</b>	<b>3º TRIM</b>
Créditos pleiteados	177.841,29	127.377,62	118.550,96	<b>423.769,87</b>
Créditos glosados	83.466,92	79.890,06	70.527,52	<b>233.884,50</b>
<b>CRÉDITOS DEFERIDOS</b>	<b>94.374,37</b>	<b>47.487,56</b>	<b>48.023,44</b>	<b>189.885,37</b>

A Recorrente manifestou-se acerca do resultado da diligência às fls. 750 a 762.

O processo foi novamente encaminhado a este Conselho para julgamento.  
É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A questão devolvida a este colegiado cinge-se ao conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições de PIS e COFINS, especialmente o direito ao crédito na aquisição de material de uso e consumo, e o direito ao crédito integral do frete decorrente da aquisição de insumos.

### Do frete na compra de insumo sujeito a crédito presumido

A Recorrente alega seu direito ao crédito integral sobre o frete decorrente da aquisição de insumos, e não o cômputo do crédito presumido sobre o valor do insumo acrescido do frete.

A autoridade fiscal glosou os créditos tomados sobre o frete decorrente do transporte de **leite cru in natura**, cujo custo foi suportado pela própria Recorrente. Segundo o entendimento fiscal, confirmado pela decisão recorrida, o frete decorrente do transporte de produtos sujeitos ao crédito presumido nos moldes do que preceitua o art. 8º da Lei 10.925/2004 integraria o custo de aquisição do referido insumo, sujeitando-se, portanto, ao crédito presumido.

Assim argumentou a recorrente:

Conforme entendimento do Fiscal, o “frete” integraria o custo de aquisição do leite cru *in natura*, estando também sujeito ao crédito presumido e, assim, glosado por consequência.

Todavia, tal entendimento, com o devido respeito, também não deve prevalecer.

Isso porque, as Leis nos **10.637/02 e 10.833/03 conferem direito ao crédito relativo ao frete enquanto modalidade de serviço essencial para o desenvolvimento do processo produtivo dos contribuintes**, tendo como requisitos essenciais: *(i)* que o serviço seja contratado com outra pessoa jurídica, domiciliada no País e *(ii)* que esteja sujeita ao recolhimento integral da contribuição.

Por outro lado, a **Lei nº 10.925/04 concedeu a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS quando da aquisição de bens oriundos de pessoa física**, visto estas não estarem sujeitas ao recolhimento das aludidas contribuições, conferindo à Autoridade Fiscal o poder de estabelecer um teto limite ao valor da aquisição de insumos para fins de aproveitamento do crédito presumido.

Nesse contexto, quando da instituição da IN 660/06, que tinha por objetivo determinar um valor de aquisição limite para o aproveitamento de crédito presumido sobre insumos adquiridos por pessoas físicas, a Autoridade Fiscal fixou como base de cálculo o valor de aquisição da mercadoria.

Assim, nota-se a confusão causada pelo dispositivo, na medida em que **o valor de aquisição engloba itens dissociáveis entre si, como é o caso do frete, cuja forma de creditamento é regulada pela legislação que rege a não-cumulatividade do**

**PIS/COFINS**, enquanto o leite cru *in natura* é regulado por legislação específica que trata da hipótese de concessão de crédito presumido.

Atente-se que os insumos sujeitos a crédito presumido, são bens adquiridos por pessoa jurídica de pessoas físicas não contribuintes do PIS e da COFINS, em relação às quais o legislador, por meio de legislação específica, concedeu a possibilidade de descontarem um crédito simbólico a fim de atender os primados da não-cumulatividade.

Por sua vez, outros custos, como o frete, são serviços tomados pela Requerente de pessoas jurídicas contribuintes das contribuições em comento, essenciais ao seu processo produtivo e, portanto, geram direito ao crédito nos termos do **artigo 3º, inciso II**, das Leis n.º 10.833/03 e 10.637/02.

Com efeito, a apuração do crédito de frete nesses casos **não possui relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado**, não havendo qualquer disposição legal nesse sentido. Vale ressaltar que no caso concreto, tais serviços de frete sofreram a incidência integral da contribuição e, por isso, não pode ser comparado ao procedimento aplicável ao bem transportado.

[...]

Portanto, resta evidente que tratam-se de regimes distintos e com procedimentos próprios de acordo com a natureza do serviço e do bem, sendo inconcebível restringir o direito a crédito sobre frete ao crédito presumido decorrente da aquisição de insumos previsto na Lei n.º 10.925/04, devendo ser reconhecido integralmente os valores creditórios glosados nesse item.

Assiste razão à Recorrente.

Este colegiado tem se posicionado favoravelmente ao direito a crédito integral dos custos com fretes sobre as aquisições de produtos sujeitos a crédito presumido. Reproduzo excerto do voto condutor do Acórdão n.º 3402-005.609, da lavra da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, cujos fundamentos adoto como minhas razões de decidir, com fulcro no artigo 50, §1º da Lei n.º 9.784/99:

Neste ponto, entendeu a fiscalização que deveria ser autorizado o crédito sobre os fretes na aquisição de insumo, por integrarem o custo de produção. Contudo, uma vez que o valor do frete compõe o preço do insumo adquirido, sujeito ao crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, a mesma restrição de crédito deveria ser aplicado para o creditamento do frete.

[...]

Contudo, ao contrário do que pretende a fiscalização, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) deve ser concedido de forma integral, na forma do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que esse serviço não consta da previsão do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. O cálculo diferenciado do crédito previsto na referida lei se refere, **APENAS**, aos bens, aos produtos especificados no referido dispositivo legal provenientes de pessoas que se dedicam à atividade agropecuária, e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso do frete. Vejamos os termos do dispositivo legal na redação vigente à época dos fatos geradores objeto do pedido de ressarcimento:

*"Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e*

*2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, CALCULADO SOBRE O VALOR DOS BENS referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:*

*I cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*II pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e*

*III pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

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

*§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:*

*I 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e*

*II 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos." (grifei)*

A leitura do dispositivo denota que o referido crédito presumido é aplicado na aquisição de bens/produtos de pessoas físicas e jurídicas que se dedicam à atividade agropecuária, identificadas no caput e no §1º da Lei. O montante do crédito é calculado "sobre o valor dos bens" e não sobre o seu custo de aquisição, dentro do qual se incluiria o frete como mencionado pela fiscalização.

Ora, no presente caso, a empresa arcou com serviços de frete, contratados de outras pessoas jurídicas, para a aquisição dos insumos, tratando-se de um serviço utilizado como insumo em sua produção devendo, por conseguinte, ser-lhe garantido o crédito integral de PIS com fulcro no art. 3º, II, da Lei n.º 10.637/2002, independentemente da proveniência desses insumos (pessoas que se dedicam à atividade agropecuária). Isso porque não se pode confundir as despesas incorridas com o frete (serviço utilizado como insumo) com o próprio bem que é transportado.

Como evidenciado pela fiscalização no Despacho Decisório, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (frete na aquisição de insumos, tributado e assumido pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de

concessão do crédito integral em razão do bem transportado ser sujeito ao crédito presumido, restrição esta não trazida na Lei, como visto.

**Nesse sentido, afastada a premissa adotada pela fiscalização, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto para reverter a glosa dos créditos relativos aos fretes pagos na aquisição de insumos.**

### **Do material de uso e consumo (CFOP 1.556 e 2.556)**

Quanto aos materiais de uso e consumo (CFOP 1.556 e 2.556) e sua adequação ao conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição para o PIS e a COFINS, o julgador *a quo* aplicou o entendimento das INs SRF 247/2002 e 404/2004, no sentido de restringir o crédito apenas nas situações relacionadas nos referidos atos infralegais.

Dessa forma, considerando que a análise efetuada pela autoridade fiscal baseou-se nos termos determinados pelas INs SRF 247/2002 e 404/2004, e que uma das glosas efetuadas não considerou a essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente, mas apenas a glosa pelos CFOPs 1.556 e 2.556 de lançamento na escrita fiscal, este colegiado, em sessão realizada em 29 de novembro de 2018, resolveu converter o julgamento em diligência à repartição de origem, para reapreciação dos itens considerando a nova interpretação determinada pelo STJ acerca do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Em atendimento à Resolução n.º 3402-001.600 a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba elaborou a Informação Fiscal (fls. 737 a 738), **reconhecendo que os materiais de uso e consumo objeto das notas fiscais com CFOP's 1.556/2.556 referem-se a produtos que preenchem os requisitos da definição do conceito de insumos** estabelecidos no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018, que contempla o novo entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Apresentou demonstrativo da nova situação dos créditos indeferidos, com as considerações efetuadas a partir da nova interpretação do conceito de insumo determinada pelo STJ de relevância e essencialidade.

Transcrevo excerto da referida Informação Fiscal:

#### 1. DA ANÁLISE

Através de Termo de Início de Diligência Fiscal, intimamos o contribuinte a apresentar os elementos abaixo especificados, em atendimento ao item (i):

- 1) Laudo Técnico, discriminando os materiais de uso e consumo objeto dos CFOP's 1.556/2.556 e sua utilização dentro de seu processo produtivo;
- 2) Apresentar todas as notas fiscais CFOP's 1.556/2.556, detalhando especificando uma a uma, que material/insumo se refere e onde é aplicado no processo produtivo da empresa.

Em resposta aos questionamentos nos itens 1 e 2, a Empresa apresentou planilha "Detalhamento dos materiais de uso e consumo" (Anexo I) com as informações técnicas de onde o material (CFOP's 1.556/2.556) foi aplicado e qual sua relação com o processo produtivo.

De posse da planilha procedemos a análise das Notas Fiscais de aquisição de bens e serviços utilizadas como insumos em relação ao direito de creditamento, conforme solicitado no item (ii).

As Notas Fiscais de bens e serviços adquiridos como insumos, objetos do Recurso Voluntário do contribuinte (fls. 682 a 711), foram analisadas com base no conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância do bem ou serviço para a produção dos bens destinados à venda pela pessoa jurídica, estabelecidos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Verificamos que as Notas Fiscais, objetos da análise, referem-se a produtos que preenchem os requisitos da definição do conceito de insumos estabelecidos no PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018 que contempla o novo entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Conforme solicitado no item (iii), elaboramos abaixo o demonstrativo da nova situação dos créditos indeferidos, com as considerações efetuadas a partir da nova interpretação do conceito de insumo determinada pelo STJ de relevância e essencialidade:

<b>BASE DE CÁLCULO DAS AQUISIÇÕES INDEFERIDOS</b>				
<b>Descrição da Base de Cálculo</b>	<b>JULHO</b>	<b>AGOSTO</b>	<b>SETEMBRO</b>	<b>3º TRIM</b>
Insumo sujeito a crédito presumido	112.621,98	126.829,14	106.564,72	<b>346.015,84</b>
Material de uso e consumo (CFOP1556 e 2556)	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>
Notas fiscais emitidas por Líder (CNPJ 80.823.396/0012-69)	917.780,00	860.197,82	764.949,89	<b>2.542.927,71</b>
Fretes ref. leite cru refrigerado adquirido Líder	67.847,00	64.158,00	56.479,10	<b>188.484,10</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1.098.248,98</b>	<b>1.051.184,96</b>	<b>927.993,71</b>	<b>3.077.427,65</b>
Total glosado da BASE DE CÁLCULO dos créditos	1.098.248,98	1.051.184,96	927.993,71	<b>3.077.427,65</b>
<b>Créditos glosados - COFINS alíquota 7,6%</b>	<b>83.466,92</b>	<b>79.890,06</b>	<b>70.527,52</b>	<b>233.884,50</b>

  

<b>CRÉDITOS INDEFERIDOS</b>				
<b>Descrição do Crédito</b>	<b>JULHO</b>	<b>AGOSTO</b>	<b>SETEMBRO</b>	<b>3º TRIM</b>
Insumo sujeito a crédito presumido	8.559,27	9.639,01	8.098,92	<b>26.297,20</b>
Material de uso e consumo (CFOP1556 e 2556)	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>
Notas fiscais emitidas por Líder (CNPJ 80.823.396/0012-69)	69.751,28	65.375,03	58.136,19	<b>193.262,51</b>
Fretes ref. leite cru refrigerado adquirido Líder	5.156,37	4.876,01	4.292,41	<b>14.324,79</b>
<b>TOTAL</b>	<b>83.466,92</b>	<b>79.890,06</b>	<b>70.527,52</b>	<b>14.324,79</b>

  

<b>Perdcomp Nº 09970.05283251013.1.1.11-1181</b>				
<b>Descrição do Crédito</b>	<b>JULHO</b>	<b>AGOSTO</b>	<b>SETEMBRO</b>	<b>3º TRIM</b>
Créditos pleiteados	177.841,29	127.377,62	118.550,96	<b>423.769,87</b>
Créditos glosados	83.466,92	79.890,06	70.527,52	<b>233.884,50</b>
<b>CRÉDITOS DEFERIDOS</b>	<b>94.374,37</b>	<b>47.487,56</b>	<b>48.023,44</b>	<b>189.885,37</b>

Dessa forma, adota-se no presente voto as conclusões da Informação Fiscal elaborada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba (fls. 737 a 738), na parte que reconhece a **improcedência das glosas relativas aos materiais de uso e consumo objeto das notas fiscais com CFOP's 1.556/2.556**, por se referem a produtos que preenchem os requisitos da definição do conceito de insumos estabelecidos pelo STJ e reconhecido pela RFB por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

### **Das aquisições de leite cru realizadas junto a empresa Lider Alimentos do Brasil S/A e fretes relacionados**

A fiscalização glosou os valores relativos às aquisições de leite cru realizadas junto a empresa Lider Alimentos do Brasil S/A, CNPJ 80.823.396/0012-69, e fretes relacionados, pela ausência de comprovação da efetividade de tais operações, considerando que se trata do mesmo grupo econômico, pela ausência de pagamento das aquisições, fretes e não recolhimento dos tributos por parte do fornecedor.

A Recorrente alega que em todas as notas fiscais havia o destaque do valor das contribuições e que não caberia à adquirente verificar se a vendedora estava em dia com suas obrigações fiscais. Também alega que não seria necessária a comprovação de qualquer tipo de pagamento relativamente ao insumo adquirido para fins de creditamento, sendo tal exigência violaria o disposto nos artigos 3º e 97 do Código Tributário Nacional.

Não assiste razão à Recorrente.

Transcrevo excerto do Parecer SAORT DRF Campo Grande nº 0163/2015 (fls. 601 a 610):

Foram analisadas ainda as aquisições de “LEITE CRU REFRIGERADO INTEGRAL” realizadas junto a empresa Lider Alimentos do Brasil S/A, CNPJ 80.823.396/0012-69, sócio proprietário de 99,99% do capital da SAGA, e vinculadas a essas aquisições de matéria-prima, foram analisadas as aquisições de serviço de transporte. O sujeito passivo se aproveitou de créditos a alíquotas básicas (7,6% e 1,65%) sobre essas aquisições.

[...]

No presente caso, como as aquisições realizadas junto a Lider não se enquadrariam na previsão do artigo 9º inciso II acima transcrito, devendo ter a saída tributada pelo vendedor e, por essa razão, passível de creditamento pelo adquirente.

Intimado o sujeito passivo não comprovou os pagamentos dessas aquisições de leite junto a empresa Lider Alimentos do Brasil S/A, CNPJ 80.823.396/0012-69. A planilha eletrônica apresentada e juntada aos autos, apenas indica as contabilizações de aquisições na conta 11205010 (Ativo- Matéria Prima). A intimação para apresentar os lançamentos contábeis dos pagamentos e extratos de movimentação dessas contas contábeis não foi atendida.

Na Escrituração Contábil Digital obtida no ambiente SPED, as aquisições junto a Lider são contabilizadas sucessivamente nas contas matéria-prima (11205010), transitória fornecedores (91102001x), fornecedores partes relacionadas (21101002x) e estoque a realizar intercompanhia (11205054). Desta última conta (estoque a realizar intercompanhia) são estornadas de volta a conta fornecedores partes relacionadas. Não foram localizados pagamentos referentes a essas aquisições.

Em teste de circularização, buscou-se a EFD-contribuições da empresa Lider Alimentos do Brasil S/A, CNPJ 80.823.396/0012-69, disponível no ambiente SPED, na qual deveria constar todas as notas fiscais emitidas em favor da SAGA Agroindustrial LTDA, CNPJ 05.271.908/0001-53, registradas como receita tributável para PIS e COFINS – (CST 01).

Para os meses janeiro, março, abril e maio as operações constam regularmente informadas.

Nos meses de fevereiro e agosto não foi informada nenhuma nota fiscal dessas operações.

Para os meses de junho, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro, apesar de as notas fiscais constarem relacionadas no bloco de registros C100 do estabelecimento 80.823.396/0012-69, no relatório de consolidação das operações por CST, não existe receita/saída pelo CST 01, de forma que não há apuração de PIS e COFINS sobre essas notas fiscais emitidas pelo estabelecimento 80.823.396/0012-69. Campos de valor das notas fiscais foram reduzidos a R\$10,00 (dez reais). Dessa forma, embora as notas fiscais constem informadas na EFD, estas não estão integrando as receitas tributáveis (CST 01) do estabelecimento. Extratos desta EFD foram anexados aos processos. Foram anexados aos processos amostras dessas informações, em forma de telas copiadas do programa Validador da EFD-Contribuições do SPED, bem como relatórios consolidados da apuração das contribuições do estabelecimento 80.823.396/0012-69, também gerados pelo referido programa.

Quanto aos serviços de transporte vinculados a essas aquisições de leite cru refrigerado integral, foram incluídos na base de cálculo dos créditos os seguintes valores:

A Transportadora Starmilk Ltda tem sede na cidade de Céu Azul – PR, a empresa Maria Aparecida Durante Transportes na cidade de Presidente Bernardes – SP –, a Callfass Transportes Ltda em Xanxerê – SC- e a MEW Transportes Ltda fica em Marechal Cândido Rondon – PR.

Relativamente a esses serviços de transporte, foram apresentados os seguintes comprovantes de pagamentos:

[...]

O total pago a transportadora Olivette Ltda, CNPJ 03.348.459/0001-79, é próximo a soma dos serviços de transporte dessa empresa considerados no cálculo dos créditos nos meses de janeiro, março, abril e maio, que totalizou R\$ 269.722,00.

A análise dessas informações demonstram de um lado uma filial da Líder localizada no município de Deodópolis – MS - emitindo notas fiscais sem tributar a totalidade das operações, que devem ser tributadas, gerando créditos a alíquotas básicas para a adquirente (SAGA). De outro lado, a SAGA se aproveita de créditos a alíquotas básicas e passíveis de ressarcimento nas aquisições feitas junto a Líder.

#### **Considerando-se:**

- **tratar-se de empresas do mesmo grupo econômico - LBR Lácteos Brasil – sendo a empresa Líder Alimentos do Brasil S/A, CNPJ 80.823.396/0001-06, com matriz em Presidente Prudente, sócia proprietária de 99,99% do capital da SAGA Agroindustrial Ltda;**
- **a ausência de tributação da totalidade das receitas pela empresa emissora das notas fiscais;**
- **a ausência de comprovação do pagamento dessas operações;**
- **a falta de comprovação de pagamentos da totalidade dos fretes referentes a essas aquisições.**

Considerando ainda que foram também detectadas inconsistências na escrituração contábil (ECD), como por exemplo **saldo credor da conta de ativo Matéria Prima (nº 11205010)**, cujo extrato foi anexado aos processos. Bem como evidências de estornos das notas fiscais emitidas pela Líder, que são lançadas sucessivamente nas contas matéria-prima (11205010), transitória fornecedores (91102001x), fornecedores partes relacionadas (21101002x) e estoque a realizar intercompanhia (11205054). Desta última conta (estoque a realizar intercompanhia) são estornadas de volta a conta fornecedores partes relacionadas (21101002), que também recebe lançamentos de “reversão”. A conta do ativo estoque a realizar intercompanhia (11205054) também apresenta saldo credor em diversos momentos. Extratos foram anexados aos processos.

**Assim, conclui-se que parte ou a totalidade dessas aquisições não tenham ocorrido, demonstrando a manipulação de operações no âmbito do grupo empresarial com objetivo de gerar e recuperar créditos de PIS e COFINS.**

Dessa forma, serão glosadas da base de cálculo dos créditos as notas fiscais emitidas por Líder Alimentos do Brasil S/A, CNPJ 80.823.396/0012-69, nos meses de fevereiro, junho, julho, agosto setembro, outubro, novembro e dezembro, bem como o valor correspondente aos serviços de transporte vinculados a essas aquisições e sem comprovação de pagamento.

Constata-se, portanto, que não se trata de uma mera questão formal de destaque das contribuições nas Notas Fiscais emitidas pela Líder, mas de comprovação da efetividade da operação.

Ainda que as notas fiscais escrituradas façam prova a favor da contribuinte, a autoridade fiscal apresentou elementos suficientes para descaracterizar tais operações pela sua inexistência de fato. Caberia, dessa forma, à Recorrente, por analogia ao art. 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96, cumulativamente, comprovar o recebimento da mercadoria e a comprovação do efetivo pagamento. Destaca-se que o direito de crédito, à luz do art. 3º da Lei nº 10.637/02, “se perfaz pela aquisição do insumo, não bastando a esse desiderato a simples prova do seu recebimento, mas principalmente a sua contrapartida: o pagamento”.

**Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: (i) reverter a glosa dos créditos relativos aos fretes pagos na aquisição de insumos; e (ii) reverter as glosas relativas aos materiais de uso e consumo objeto das notas fiscais com CFOP's 1.556/2.556, nos termos da Informação Fiscal elaborada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba (fls. 737 a 738).**

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes