



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.941521/2012-56
ACÓRDÃO	3402-012.181 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

PIS/PASEP. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

RESTITUIÇÃO. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

Compete ao contribuinte a apresentação de livros de escrituração comercial e fiscal ou de documentos hábeis e idôneos à comprovação do quanto alegado.

SERVIÇOS LABORATORIAIS, CUSTOS RELACIONADOS COM O SERVIÇO DE INSPEÇÃO FEDERAL E ANÁLISE MICROBIOLÓGICA RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS.

Os serviços laboratoriais por meio dos quais se aferem aspectos ligados ao processo produtivo revelam-se essenciais ao processo industrial razão pela qual deve ser revertida a glosa para que seja concedido o crédito a elas referentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para que sejam revertidas as glosas dos créditos originados dos serviços prestados com laboratório, SIF – Serviço de Inspeção Federal e análise microbiológicas.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Bernardo Costa Prates Santos (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Jorge Luis Cabral (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/SP que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

Entende-se por insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e sejam utilizadas na fabricação ou produção de bens destinados à venda e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na sua produção ou fabricação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. BOVINOS PARA ABATE. PERCENTUAIS PARA APURAÇÃO.

No caso em tela, os percentuais a serem aplicados na apuração do crédito presumido são aqueles especificados na Lei nº 12.058, de 2009, com suas alterações e normatização.

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

NATUREZA JURÍDICA DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS.

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PROTESTO.

A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório demandado.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COBRANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

O tempestivo protocolo de peça reclamatória suspende a exigibilidade do crédito tributário eventualmente cobrado, até o desfecho do processo administrativo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de análise do direito creditório do Pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP 27486.48717.300112.1.5.08-1043, no valor de R\$ 4.959.440,84, referente ao crédito do PIS/PASEP INCIDÊNCIA NÃO-

CUMULATIVA vinculado às receitas de exportação do 3º trimestre do ano-calendário 2010.

Para a análise desse pedido de ressarcimento foi aberto o MPF n. 08.1.90.00-2012.04946-7. A auditoria foi baseada na verificação das rubricas dos DACON que deram origem aos créditos pleiteados, em confronto com livros e documentos fiscais e contábeis, bem como com os arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte nos formatos da IN SRF 86/2001, SINTEGRA, SPED e planilhas excel, por meio da utilização do aplicativo homologado pela Coordenação de Fiscalização da Receita Federal denominado “CONTÁGIL”.

O contribuinte adotou como critério de apuração o método da determinação dos Créditos vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida, nos termos dos § 7º e 8º, II, do art. 3º da Lei 10.833/2003.

A análise deu-se pelo confronto dos percentuais aplicados pelo contribuinte nos DACON com os respectivos lançamentos contábeis nos Balancetes Mensais e Razão. Analisando-se os balancetes mensais, verificou-se que os índices de rateio aplicados pelo contribuinte foram corretamente apurados, fato constatado calculando-se a proporção do saldo da conta da receita bruta da exportação “3.1.01.04” e a receita bruta total, representada pela soma das contas “3.1.01.01”, “3.1.01.02” e “3.1.01.04”.

Bens Adquiridos para Revenda: pelas verificações efetivadas pelo Auditor, não foram encontradas irregularidades nos arquivos magnéticos de notas fiscais compras de bens para revenda.

Dos Bens utilizados como Insumo: De acordo com as análises efetuadas pelo Auditor, foi identificado que os valores informados na rubrica “02 – Bens Utilizados como Insumos” das fichas 06A e 16A dos DACONs são muito superiores aos montantes existentes nos arquivos magnéticos de notas fiscais, ficando evidenciada uma grande discrepância entre os DACONs, cujos valores serviram como base de cálculo dos Pedidos de Ressarcimento e os arquivos magnéticos, não deixando alternativa senão glosar integralmente essas diferenças.

Crédito Presumido: Sendo o principal insumo utilizado no processo de industrialização do contribuinte em questão - o bovino vivo para abate - foi utilizada a legislação vigente do crédito presumido incidente sobre a venda de produtos pecuários e sobre o crédito presumido decorrente da aquisição desses produtos, especificamente a Lei 12.058, de 13 de outubro de 2009 e a Instrução Normativa RFB 977, de 14 de dezembro de 2009. Porém, como o Pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP vinculado a este processo administrativo está fundamentado no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o Agente Fiscal concluiu que os créditos presumidos identificados na Informação Fiscal (fls. 427/258) não poderiam ser ressarcidos ou compensados por meio do PERDCOMP vinculado a este processo administrativo fiscal, mas somente através de uma petição ou declaração efetuada em meio papel, procedimento este

efetuado corretamente pelo contribuinte através do processo 18186.720909/2012-64, conforme dita o art. 28 da IN RFB 900/2008, vigente à época da protocolização do Pedido.

Dos Serviços utilizados como Insumo: Pelas análises feitas pelo Auditor, foi constatado por meio da identificação das contas contábeis listadas abaixo que o contribuinte se apropriou indevidamente de despesas que não podem ser caracterizadas como aplicáveis diretamente sobre os bens produzidos/industrializados. Portanto, a prestação dos serviços em favor do interessado, glosados, não se caracterizam como “insumo”, na forma da legislação acima referenciada, já que, manifestamente, não foram aplicados ou consumidos nos serviços prestados pelo interessado.

Despesas com Energia Elétrica: Pelas análises efetuadas pelo Auditor, foi concluído estarem corretos os montantes informados nos DACONs.

Despesas de Armazenagem e Fretes sobre Vendas: Tomando como parâmetro de análise os registros fiscais dos fretes, o Auditor concluiu estarem corretos os valores apropriados.

Devolução de Vendas: A apropriação de créditos sobre devoluções de vendas somente ocorre quando este tipo de operação é tributável, ou seja, quando as vendas são realizadas no mercado interno. Foi verificado pelo Auditor que o contribuinte distribuiu incorretamente tais valores entre as colunas de rateio dos mercados interno e externo.

Assim, com base nas conclusões exaradas na Informação Fiscal às fls. 247/258, foi deferido parcialmente o pedido de ressarcimento, no montante de R\$ 1.624.705,80, conforme Despacho Decisório das fls. 610/611.

Encaminhada a ciência da decisão administrativa, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade às fls. 617/635, fazendo, em síntese, as seguintes alegações:

- Que a fiscalização concordou integralmente com parte dos creditamentos efetuados pela manifestante, reconhecendo como corretos os créditos relativos às rubricas de (i) bens adquiridos para revenda; (ii) crédito presumido; (iii) despesas de energia elétrica; e (iv) despesas de armazenagem e fretes sobre as vendas;
- Que, por outro lado, a fiscalização discordou da manutenção dos créditos apurados nas seguintes rubricas: (i) bens utilizados como insumos; (ii) serviços utilizados como insumos; e (iii) devoluções de vendas;
- Que, possui direito aos créditos de PIS/COFINS relativo às aquisições dos bens utilizados como insumos em seu processo produtivo. Desta forma, a fim de comprovar o direito ao crédito, a protesta pela posterior juntada dos documentos com o objetivo de afastar a glosa em questão, e consequentemente, comprovar o direito aos créditos pleiteados;

- Que os gastos com Laboratório, Serviço de Inspeção Federal e Análise Microbiológicas devem gerar direito a crédito, pois foram utilizados como insumos no processo produtivo da sua atividade.
- Que a “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS e da COFINS não guarda correlação jurídica com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI (tece argumentos referentes à natureza jurídica dos créditos de PIS/COFINS);
- Que o conceito de insumo, à luz da sua atividade econômica, reproduz a acepção e terminologia dessa palavra, dizendo ser seguro afirmar que a mesma representaria cada um dos elementos necessários à produção de produtos e de serviços. Aduz que a palavra produção não é a criação de coisas materiais, mas sim a criação de bens da matéria ou insumos, por meio da transformação, modificação, manipulação, visando satisfazer a necessidade (tece argumentos referentes ao conceito de insumo);
- Com relação à devolução de vendas, a fim de comprovar a integralidade dos créditos pleiteados, a manifestante apenas informou que posteriormente juntaria documentos que comprovariam o direito ao crédito.

Requeru, assim, que fosse recebida e processada a sua manifestação de inconformidade, acatando os argumentos consignados para que seja dado provimento a fim de: a) suspender a exigibilidade do crédito tributário, consoante disposição do inciso III, do art. 151, do Código Tributário Nacional; b) reformar parcialmente o Despacho Decisório, a fim de que seja reconhecido integralmente o direito creditório postulado.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância e apresentou Recurso Voluntário, o que fez com pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, bem como a reforma da decisão recorrida, a fim de que seja reconhecido integralmente o direito creditório postulado e, via de consequência, homologadas todas as Declarações de Compensação vinculadas ao presente processo até o limite do crédito.

O processo foi encaminhado para sorteio e inclusão em pauta para julgamento.

Após, sobreveio decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 5022824-80.2017.4.03.6100 (e-fls. 942), com informações acerca de compensação de ofício realizada e inexistência de saldo credor a ser restituído, conforme Despacho de fls. 1840.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, considerando a intimação realizada em 28/08/2017 e protocolo em 26/09/2017, bem como preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

2.1. Da compensação de ofício

Inicialmente, cumpre observar que, após interposição do recurso sobreveio o Despacho de fls. 933, determinando o retorno dos processos à DERAT-SPO/DIORT/EOPER, para atendimento ao que foi determinado no MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5022824-80.2017.4.03.6100.

Em manifestação de fls. 1113 a 1118, a Recorrente esclareceu sobre os débitos que concorda com a compensação de ofício, bem como aqueles que estão em parcelamento.

Às fls. 1839 foi certificado que:

Tendo em vista o Mandado de Segurança 5022824-80.2017.4.03.6100 às fls. (942-987), a Intimação para compensação de ofício fls. (988-1112) e a petição fls. (1113-1118) foram efetuadas as compensações dos débitos conforme demonstrativo de fls. (935-941) com observância das disposições pertinentes da IN/SRF 1.717/2017.

Às fls. 1840 consta o Despacho certificando que o presente processo não possui mais saldo a ser restituído, encaminhando para prosseguimento da análise do Recurso Voluntário.

2.2. Da controvérsia remanescente em litígio

Conforme relatório, versa o presente litígio de Pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP 27486.48717.300112.1.5.08-1043, pleiteado no valor de R\$ 4.959.440,84, referente ao crédito do PIS/PASEP INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA vinculado às receitas de exportação do 3º trimestre do ano-calendário 2010.

Através do Despacho Decisório, o Pedido de Ressarcimento de MARFRIG GLOBAL FOODS S/A foi deferido parcialmente no montante de R\$ 1.624.705,80.

Entre os motivos para a homologação parcial do crédito temos a constatação pela DRF de que algumas das despesas em questão não se caracterizariam como insumos (ver Informação Fiscal, fls. 247/258).

A DRJ de origem manteve o Despacho Decisório, remanescendo neste litígio as glosas dos créditos referentes às seguintes rubricas da DACON:

- Bens utilizados como insumos;
- Serviços utilizados como insumos;
- Devolução de vendas.

Cumpra observar que a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, foi definitivamente resolvida pelo STJ em julgamento ao Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância, conforme ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínseco à atividade econômica da empresa.

Considerando a delimitação da matéria, na forma acima demonstrada, passo à análise dos créditos glosados que remanescem neste litígio.

2.3. Bens utilizados como insumos

Conforme relatório, considerou a Autoridade Fiscal que foi identificado que os valores informados na rubrica “02 – Bens Utilizados como Insumos” das fichas 06A e 16A dos DACONs são muito superiores aos montantes existentes nos arquivos magnéticos de notas fiscais, ficando evidenciada uma grande discrepância entre os DACONs, cujos valores serviram como base de cálculo dos Pedidos de Ressarcimento e os arquivos magnéticos, não deixando alternativa senão glosar integralmente essas diferenças.

O argumento que a defesa trouxe em Recurso Voluntário sobre tais glosas se resume ao seguinte:

Ocorre que, a empresa, ora Recorrente, possui direito aos créditos de PIS/COFINS relativo às aquisições dos bens utilizados como insumos em seu processo produtivo.

Desta forma, a fim de comprovar o direito ao crédito, a Recorrente protesta pela posterior juntada dos documentos com o objetivo de afastar a glosa em questão, e consequentemente, comprovar o direito aos créditos pleiteados.

O ilustre julgador de primeira instância manifestou que o Contribuinte alegou genericamente que possui direito aos créditos de PIS/COFINS relativo às aquisições dos bens utilizados como insumos em seu processo produtivo, protestando pela posterior juntada dos documentos com o objetivo de afastar a glosa em questão, e consequentemente, comprovar o direito aos créditos pleiteados.

Todavia, nenhum documento foi apresentado neste sentido.

Cumprido observar que o processo administrativo deve atentar ao Princípio da Verdade Material, bem como aplicar o Princípio do Formalismo Moderado, pelo qual os ritos e formas do processo administrativo acarretam interpretação flexível e razoável, suficientes para propiciar um grau de certeza, segurança, com garantia do contraditório e da ampla defesa.

Sobre a aplicação da verdade material na apuração dos fatos, transcrevo o posicionamento dos ilustres autores Marcos Vinicius Neder e Thais de Laurentiis na obra “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”:

Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração do fato gerador e a constituição do crédito tributário,

devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que realmente é verdade, independente do alegado e provado. Odete Medauar preceitua que “o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos” Segundo Alberto Xavier, a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte. Nesta perspectiva, é lícito ao órgão fiscal agir sponte sua com vistas a corrigir os fatos inveridicamente postos ou suprir lacunas na matéria de fato, podendo ser obtidas novas provas por meio de diligências e perícias.

Neste sentido, destaco o Acórdão nº 9303-007.218, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Todavia, uma vez que não foi apresentada qualquer comprovação ou detalhamento sobre a relevância e essencialidade dos itens em referência, não há como reconhecer o direito creditório pleiteado.

Em se tratando de pedido de crédito, aplica-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Neste sentido, colaciono as decisões abaixo ementadas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

RESSARCIMENTO DO IPI. COMPROVAÇÃO

Quando dados ou documentos solicitados ao interessado forem necessários a apreciação de pedido formulado, a demonstrar o direito do contribuinte, ele se obriga a apresentá-los para comprovar o seu direito, caso contrário se sujeita à análise de seu pedido destituída de provas.

ÔNUS DA PROVA Cabe a defesa do ônus dos fatos que fundamentam o pedido de ressarcimento.

Recurso voluntário negado.

(Acórdão nº 3403-003.392 – PAF nº 13869.000095/00-40 – Relator: Conselheiro Antonio Carlos Atulim)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa. (Acórdão nº 9303-007.218 – PAF nº 10840.909854/2011-86 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS DE COFINS/PIS. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO.

(Acórdão nº 9303-002.562 – PAF nº 10120.904658/2009-26 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

Destaco a fundamentação que embasou o voto condutor do v. Acórdão nº 9303-002.562, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, abaixo reproduzida:

Aqui o ônus probante é daquele que pleiteia o direito creditório, nos exatos termos do art. 333 do CPC. A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre da distribuição legal do ônus da prova. Há que se **“convencer” o julgador da existência do direito e a parte contrária dos fatos impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo.**

O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as parte em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

In casu, **o titular do direito creditório, em tese, é que tem que provar, por meio de provas suficiente para demonstrar a certeza e liquidez do direito.** A meu ver o contribuinte não se desincumbiu desse ônus.

Destarte, apenas com a retificação da DCTF não gera direito creditório. Mesmo que haja uma retificação a destempo, o fato é que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem relativizando o entendimento da preclusão tanto da retificação da DCTF quanto ao momento da apresentação de provas, desde sejam provas cabais, necessárias e suficientes. A prova deve exaurir em si mesma, ou seja, a sua simples apresentação é suficiente para a comprovação do direito, não tendo que se fazer outras averiguações. Reforçando: quando demonstrado pelo contribuinte, que o seu direito creditório é líquido e certo, tudo em homenagem ao Princípio da Verdade Material, desde que sejam apresentadas as provas necessárias e suficientes para embasar a operação, tem-se relativizado a ocorrência da preclusão temporal. Nesse sentido, há diversos julgados, tais como:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

DCTF. RETIFICAÇÃO CONSIDERADA NÃO ESPONTÂNEA EM PROCESSO ANTERIOR. VERDADE MATERIAL.

DCTF retificadora apresentada de forma não espontânea, em virtude de transmissão efetivada após a ciência de despacho decisório de não homologação de compensação, que não reconhecer o direito creditório alegado, viabiliza compensações posteriores, relativas a esse mesmo crédito se for comprovada através dos documentos fiscais competentes em virtude do princípio da verdade material.

DÉBITOS CONFESSADOS. RETIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE ESCRITA FISCAL. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

Eventual retificação dos valores confessados em DCTF deve ter por fundamento, como no caso, os dados da escrita fiscal do contribuinte, para a comprovação da existência de direito creditório decorrente de pagamento indevido (Acórdão 130201.015– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2004

PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

O contribuinte, a despeito da retificação extemporânea da DCTF, tem direito subjetivo à compensação, desde que apresente prova da existência do crédito compensado. A simples retificação, desacompanhada de suporte probatório, não autoriza a homologação da compensação do crédito tributário. Recurso Voluntário Negado. Direito Creditório Não Reconhecido.

(Acórdão 3802001.550– 2ª Turma Especial)

Observe-se que para que seja aceito o direito creditório, ainda que a DCTF não tenha sido retificada espontaneamente, deve ser comprovado de maneira cabal o direito creditório, mediante a comprovação dos valores pagos a maior pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam. É dizer, planilha confeccionada pela empresa, desacompanhada de quaisquer outros documentos, não se prestam à finalidade almejada.

Aliás, a consulta ao banco de dados da jurisprudência deste Conselho, demonstra que há diversos pedidos de compensação da Recorrente, que foram denegados pela ausência de prova, como os Acórdãos 3802001.602, 3801001.660, 3801001.659, 3802001.598, 3802001.599, 3802001.593, entre outros. **(sem destaques no texto original)**

Diante da ausência de novos elementos ou comprovação para afastar a conclusão da Unidade Preparadora ao glosar os créditos sobre os itens em análise, deve ser mantida a decisão recorrida neste ponto.

2.4. Devolução de vendas

Considerou a Autoridade Fiscal que a apropriação de créditos sobre devoluções de vendas somente ocorre quando este tipo de operação é tributável, ou seja, quando as vendas são realizadas no mercado interno. Foi verificado pelo Auditor que o contribuinte distribuiu incorretamente tais valores entre as colunas de rateio dos mercados interno e externo.

A DRJ de origem manteve o Despacho Decisório igualmente por falta de comprovação do direito creditório, uma vez que a Contribuinte tão somente protestou pela posterior juntada de documentos.

Em Recurso Voluntário, alega a defesa que para verificação da correção dos valores, a Fiscalização somou somente as devoluções de vendas tributadas no mercado interno, segregando dos arquivos magnéticos somente os CFOP 1201, 2201, 1202 e 2202 referente às devoluções de vendas que ensejaram a apuração de créditos.

Igualmente em razões recursais a Recorrente protestou por posterior juntada de documentos que comprovarão o direito ao crédito, afastando a glosa em questão, porém nada apresentou nos autos.

Reitero os fundamentos sobre o ônus da prova já demonstrados no Item 2.3 deste voto.

Em razão da falta de comprovação do direito creditório, deve ser mantida a decisão recorrida.

2.5. Serviços utilizados como insumos

Considerou a Autoridade Fiscal que o contribuinte se apropriou indevidamente de despesas que não podem ser caracterizadas como aplicáveis diretamente sobre os bens

produzidos/industrializados e, portanto, não se caracterizam como “insumo”, já que, manifestamente, não foram aplicados ou consumidos nos serviços prestados pelo interessado.

No presente caso, o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

Como já observado neste voto, em julgamento ao Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu o conceito de insumo tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínseco à atividade econômica da empresa.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em 03/10/2018, publicou a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito 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.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e 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.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “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”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Os serviços cujas glosas foram efetuadas pela Autoridade Fiscal são os seguintes:

- ✓ Laboratório (5.5.01.28.02);
- ✓ SIF – Serviço de Inspeção Federal (5.5.01.28.03);
- ✓ Análise Microbiológicas (5.5.01.28.04)

Assim argumentou a defesa:

O Serviço de Inspeção Federal – SIF, criado pela lei nº 1.283, de 18 de dezembro de 1950, está sob responsabilidade do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e possui **caráter de inspeção sanitária**, tendente a verificar as condições dos abates de animais em cada estabelecimento com essa função, sendo, portanto, responsável por assegurar a qualidade de produtos de origem animal, comestíveis e não comestíveis, destinados ao mercado interno e externo, bem como de produtos importados.

Referido Serviço de Inspeção Federal atua nos matadouros frigoríficos de forma permanente, sendo que a inspeção se realiza em duas etapas, a primeira delas é a inspeção ante mortem, que abrange a conferência documental dos animais recebidos e avaliação de cada lote de modo a averiguar se algum animal ou lote apresenta algum tipo de doença, a segunda delas é a inspeção post mortem que abrange a inspeção das vísceras e carcaças de todos os animais abatidos, determinando sua aptidão para o consumo, aproveitamento condicional (salga, tratamento pelo frio, esterilização), ou a condenação dos produtos.

Além disso, o S.I.F realiza a verificação documental dos programas de autocontrole desenvolvidos pelos estabelecimentos (Ex.: controle de pragas, boas práticas de fabricação, higienização industrial – PPHO, análise de perigos e pontos críticos de controle – APPCC, etc), verificação dos rótulos utilizados, bem como é responsável pela coleta e envio de amostras de produtos para avaliação no Programa Nacional de Controle de Resíduos e Contaminantes – PNCRC/MAPA, e a avaliação dos padrões de identidade e qualidade dos produtos.

Com relação aos serviços de Laboratório e as Análises Microbiológicas, estes são serviços essenciais e obrigatórios aos frigoríficos, porque servem para analisar a qualidade dos insumos e matérias-primas adquiridas, bem como analisar as amostras e monitoramento da qualidade dos produtos (contaminação e padrões de identidade), amostras fiscais, amostras de água e controle de resíduos e contaminantes, sendo considerados como serviços complementares aos procedimentos de inspeção.

Exatamente por isso foi criado o programa do Ministério da Agricultura denominado Plano Nacional de Controle de Resíduos (PNCR), que ressalta a necessidade de análises laboratoriais em produtos de origem animal, já que é por meio dessas que se torna possível detectar substâncias que prejudicam a saúde dos consumidores.

Aliás, o próprio C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF já reconheceu o direito de frigoríficos tomarem crédito de PIS e COFINS relativos a serviços de análises de laboratórios, por entender que esses são pertinentes e essenciais ao processo produtivo desse tipo de atividade (CARF. 3ª Turma Especial. PA nº 11686.000072/2008-77. Acórdão nº 3803-005.294).

Desta forma, **não** há dúvidas de que as análises laboratoriais e o Serviço de Inspeção Federal são serviços essenciais ao processo produtivo da empresa, sendo, portanto, enquadrados em serviços utilizados como insumos, possibilitando, assim, o aproveitamento de créditos em relação às despesas incorridas com esses serviços.

Neste ponto assiste razão à defesa.

Destaco o voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, 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 (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

E, como já mencionado neste voto, reitero que os Itens 16 e 17 da NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, o qual direciona o conceito de insumos adotado pelo STJ, devendo ser observado o “teste de subtração” a que se refere o voto do Eminentíssimo Ministro Mauro Campbell Marques, sendo que a **“definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo”**.

Considerando a singularidade da cadeia produtiva da Recorrente, demonstrada nas explicações trazidas em razões recursais, bem como das exigências traçadas pelas normas sanitárias, é de flagrante constatação que os itens sob análise de fato são considerados insumos em razão de essencialidade decorrente das normas sanitárias sobre produtos destinados ao consumo humano.

O mesmo se aplica às Análises Microbiológicas, serviços essenciais aos frigoríficos, uma vez que asseguram a qualidade dos insumos, como a água utilizada no processo produtivo, as matérias-primas adquiridas e o controle de resíduos.

Por serem atividades legalmente obrigatórias, elas se enquadram de maneira precisa no Parecer Normativo nº 5/2018 da Receita Federal do Brasil, que considera relevantes as atividades realizadas por exigência legal.

Igualmente o Serviço de Inspeção Federal (SIF) se enquadram no conceito de insumos, uma vez imprescindível a verificação documental dos programas de autocontrole dos estabelecimentos, tais como controle de pragas, boas práticas de fabricação, higienização industrial (PPHO) e análise de perigos e pontos críticos de controle (APPCC). Também é responsável pela verificação dos rótulos utilizados, pela coleta e envio de amostras de produtos para análise no Programa Nacional de Controle de Resíduos e Contaminantes (PNCRC/MAPA), além de avaliar os padrões de identidade e qualidade dos produtos.

Por tais razões, devem ser revertidas as glosas dos créditos originados dos serviços prestados com laboratório, SIF – Serviço de Inspeção Federal e análise microbiológicas.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que sejam revertidas as glosas dos créditos originados dos serviços prestados com laboratório, SIF – Serviço de Inspeção Federal e análise microbiológicas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 3402-012.181 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10880.941521/2012-56

Cynthia Elena de Campos

DOCUMENTO VALIDADO