



<b>Processo nº</b>	10880.941527/2012-23
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-007.025 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	22 de maio de 2019
<b>Recorrente</b>	MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.**

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretenso direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de restituição deve ser mantido, sendo que o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente, especialmente notas fiscais ou documentos contábeis, é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado.

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

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.**

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

**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.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para reconhecer o creditamento sobre serviços laboratoriais, de análises microbiológicas e de inspeção federal, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente Substituto

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto), Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

## Relatório

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP, por meio do qual a contribuinte pleiteou o ressarcimento de crédito de COFINS não-cumulativa vinculados a receitas de exportação. Após análise foi exarado *Despacho Decisório*, por meio do qual foi reconhecido parcialmente o direito creditório de COFINS para fins de ressarcimento e homologada a compensação até o montante reconhecido. A interessada atua principalmente no ramo de frigorífico, abate de animais, bem como em variadas outras atividades no ramo de comercialização de alimentos e subprodutos de origem animal.

Relata a autoridade fiscal que, após análise, não foram constatadas divergências quanto ao percentual utilizado de rateio, aos bens adquiridos para revenda, aos gastos com energia elétrica e aos fretes sobre vendas. Com relação aos bens utilizados como insumos, foram constatadas discrepâncias em relação aos valores identificados nos arquivos magnéticos e notas fiscais, sendo glosada a diferença. Por sua vez, quanto aos serviços utilizados como insumos, foram glosados os créditos decorrentes das contas contábeis “Laboratório” (5.5.01.28.02), “SIF – Serviço de Inspeção Federal” (5.5.01.28.03) e “Análise Microbiológicas” (5.5.01.28.04), por se tratarem de serviços que não podem ser caracterizados como “insumos”, em conformidade com a legislação de regência. Também foram objeto de glosa os créditos decorrentes das devoluções de vendas, uma vez que o contribuinte utilizou-se indevidamente do rateio. A devolução de venda só é objeto de crédito caso a venda tenha sido objeto de tributação. As memórias de cálculo foram anexadas aos autos. Por fim, foi apontada a legislação referente ao crédito presumido, concluindo-se pela impossibilidade de ressarcimento por meio do mesmo Perdcomp, fundamentado na Lei 10.833/2003.

Devidamente científica, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em manejando as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Quando aos bens utilizados como insumos, protesta pela posterior juntada de documentos, possibilitando plenamente a comprovação dos créditos. Com relação aos serviços utilizados como insumos, descreve o processo de inspeção sanitária, discorrendo sobre sua importância. Alega que os serviços laboratoriais e de análises microbiológicas são complementares à inspeção, necessários e estão contemplados no Plano Nacional de Controle de

Resíduos (PNCR). Cita decisão do Carf sobre o tema. Tais dispêndios são essenciais ao processo produtivo e estão abrangidos no conceito legal de insumos, para os quais as leis prevêem a possibilidade de aferição de créditos.

A seguir discorre sobre o conceito de insumo no âmbito do PIS e Cofins, em função da ausência de positivação no contexto das leis instituidoras. Para as contribuições discutidas, a não cumulatividade possui natureza diversa da do IPI/ICMS, advém originalmente da legislação ordinária, tem regra matriz de incidência diversa, incidindo sobre as receitas auferidas e não havendo destaque nas operações de venda. Para as contribuições em questão, o sistema é diferenciado, adotando o método indireto subtrativo. Os créditos de PIS e Cofins possuem naturezas variadas, mas se tratam de créditos outorgados, revestindo a característica de subvenção estatal, o que não quer dizer que é facultado ao agente fiscal interpretar a norma arbitrariamente. Cita doutrinadores sobre o tema.

Acrescenta que, se as referidas contribuições incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, também a concessão de créditos deve ser apurada em relação aos custos e despesas inerentes à atividade geradora de receitas da pessoa jurídica. Ou seja, deve-se considerar as despesas necessárias à produção do resultado econômico, sob pena de afrontar a pretensão do legislador ordinário e os ditames constitucionais, bem como produzir aumento excessivo da carga tributária. Insumo representa cada um dos elementos, diretos ou indiretos, necessários à produção de produtos ou serviços, como matérias-primas, máquinas, equipamentos, instalações, capital, mão-de-obra, energia elétrica, marketing etc. Caso contrário, criar-se-ia regime não-cumulativo de exceção. Cita os custos e despesas definidos na legislação do imposto de renda e acórdão do TRF da 4<sup>a</sup> Região. Protesta pela posterior juntada de dossier que demonstrará a função de cada item no processo produtivo.

Em relação às devoluções de vendas, protesta pela posterior juntada de documentos com objetivo de afastar a glosa em questão.

Por fim, pleiteou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a reforma parcial do despacho decisório, com o reconhecimento integral do crédito.

Por seu turno, a DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, firmando o entendimento, num primeiro plano, de que são inadmissíveis alegações genéricas ou pleito para posterior juntada de provas, fora os casos expressamente previstos em lei, cabendo ao contribuinte o ônus de comprovar suas alegações.

O acórdão consigna ainda que consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração das contribuições não-cumulativas, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens ou na prestação de serviços. Sobre os gastos com serviços laboratoriais e de inspeção sanitária, ou equivalentes, não podem ser descontados créditos, por não serem aplicados diretamente no processo de fabricação/produção dos bens destinados à venda.

Quanto à devolução de vendas, prevaleceu o entendimento de que os bens recebidos em devolução podem integrar a base para o cálculo de crédito da não cumulatividade da Cofins apenas quando a receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior e tenha sido tributada.

Irresignada a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando, preliminarmente, a nulidade da decisão que negou a apresentação dos documentos extemporaneamente. Alega direito de "juntada de documentos a qualquer tempo".

No mérito, defende a possibilidade de apurar sobre relação aos bens utilizados como e serviços utilizados como insumos, bem como a apropriação de créditos sobre devoluções de vendas.

## Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão **3302-007.022**, de 22 de maio de 2019, proferido no julgamento do processo **10880.941522/2012-09**, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcrevem-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão **3302-007.022**):

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos legalmente previstos.

### 2. Análise da Preliminar de nulidade da decisão que negou a apresentação dos documentos extemporaneamente. Alegação do direito de "juntada de documentos a qualquer tempo".

A Recorrente sustenta o entendimento de que a Constituição Federal lhe assegura o livre e ilimitado direito a juntar documentos no processo administrativo a qualquer tempo.

Contudo, no Brasil e em todos os Estados democráticos não se pode falar em direitos absolutos, sendo todos limitados por outros direitos e, no que tange ao caso concreto o direito de produzir provas limita-se com o direito à duração razoável do processo, que restaria comprometido caso a cada momento uma das partes pudesse inovar em matéria probatória que, aliás, é regida pelo Decreto 70.235/72 segundo o qual o momento de produzir provas é quando da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, na forma do seu artigo 16.

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*"

O próprio Decreto 70.235/72, no mesmo artigo 16 especifica as hipóteses em que é possível a produção posterior de provas, o que faz de forma taxativa.

*"§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.*

*§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância".*

Não há dúvidas que a busca da verdade material é um princípio norteador do Processo Administrativo fiscal. Contudo, ao lado dele, também de matiz constitucional está o princípio da legalidade, que obriga a todos, especialmente à Administração pública, da qual este Colegiado integra, a obediência às normas legais vigentes, merecendo destaque o Decreto 70.235 estabeleceu o momento da prática dos atos, sob pena ainda de se atentar ainda contra outro princípio constitucional, qual seja o da duração razoável do processo.

É certo que este colegiado admite a juntada de provas em sede recursal, contudo apenas nos casos em que o Recorrente tenha demonstrado, na Impugnação, ou Manifestação de Inconformidade, como é o caso, a impossibilidade de se trazer aquela prova no momento oportuno (Impugnação ou Manifestação de Inconformidade), o que definitivamente não ocorreu no caso concreto.

Admitir-se deliberadamente a produção probatória na fase recursal subverteria todo o rito processual e geraria duas consequências indesejáveis (i) caso fosse determinado que o feito retornasse à instância original, implicaria uma perpetuação do processo e, (ii) caso as provas fossem apreciadas pelo CARF sem que tivessem sido analisadas pela DRJ, geraria indesejável supressão de instância e, em ambos os casos, representaria afronta direta ao texto legal que rege o processo administrativo fiscal.

Entende-se que o momento final para produção de provas do crédito pleiteado é, no máximo, quando da apresentação da manifestação de inconformidade e a produção de provas no Recurso Voluntário somente tem lugar na hipótese da decisão da DRJ haver as considerado insuficientes, situação na qual elas poderão ser complementadas quando da apresentação do Recurso Voluntário.

Assim, não há qualquer nulidade no ato administrativo que denega a juntada de novas provas após a Impugnação ou, se for o caso, a Manifestação de Inconformidade.

Por estes motivos, afasto a preliminar suscitada.

### **3. Mérito.**

#### **3.1 Definição do conceito de insumo.**

Acerca do conceito de insumo, principalmente no âmbito deste colegiado, adoto e transcrevo o recente voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no processo 13656.721092/2015-97.

*"Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:*

*Lei nº 10.637/2002:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda,*

*inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - (VETADO)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*Lei nº 10.833/2003:*

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos:*

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*[...]§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) 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;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, que defendeu, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

#### EMENTA

**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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES 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. 543-C 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

"Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com 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.

Por sua vez, a **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.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

**No caso em tela**, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

*As teses propostas pelo Ministro-relator foram:*

*43. Sob o rito do art. 543-C 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

*A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:*

*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.*

*O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:*

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

#### V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

**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.*

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI nº 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

**1. Essencialidade**, que diz respeito ao 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;

**2. 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.*

*Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.*

*Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeira produtiva, seja por imposição legal.*

*A partir das considerações acima, afasto a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos da contribuições. Assim, despesas operacionais, como as administrativas e de vendas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR."*

Estabelecidas estas premissas, é de se iniciar a análise dos pontos controvertidos e do acervo probatório.

### **3.2 Créditos apurados em relação aos BENS utilizados como insumos.**

Ainda na Manifestação de Inconformidade a Recorrente apontou o fato de que o despacho decisório havia glosado integralmente os créditos apurados em relação aos bens utilizados como insumos, pelos seguintes motivos.

*"No que se refere aos bens utilizados como insumo, afirma o Sr. Agente Fiscal em suas Informações Fiscais 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", o que ensejou a glosa integral dessas diferenças.*

*Ocorre que, a empresa, ora Manifestante, 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 Manifestante protesta pela posterior juntada dos documentos com o objetivo de afastar a glosa em questão, e consequentemente, comprovar o direito aos créditos pleiteados."*

A DRJ, quando do julgamento da Manifestação de Inconformidade entendeu que apenas os bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação é que geram direito ao crédito, sendo que as despesas apresentadas no processo não se subsumem a este conceito.

Afirmou que a empresa não apresentou documentação que comprova a base de cálculo dos créditos que constou na sua DACON, e que mesmo passado praticamente um ano da entrega da manifestação de inconformidade, não houve a juntada de qualquer documento.

*"Diante do fato da DRJ haver apontado, em seu Acórdão, a ausência de documentos, era ônus da Recorrente trazer prova contrária de tal argumento quando da apresentação do Recurso Voluntário, o que não ocorreu."*

No Recurso Voluntário a recorrente reiterou os argumentos segundo os quais já havia defendido que "possui direito aos créditos de PIS/COFINS relativo às aquisições dos bens utilizados como insumos em seu processo produtivo protestando, no Recurso Voluntário, pela "... posterior juntada de documentos, com base no princípio da verdade material..."

**A Recorrente, todavia, não juntou qualquer documento novo no Recurso Voluntário.**

**A Recorrente também jamais trouxe aos autos qualquer documento ou laudo técnico apto a demonstrar a pertinência dos bens em relação ao processo industrial.**

Por esta razão, admite-se que a Recorrente não desincumbiu-se do seu ônus probatório, razão suficiente para em relação a este capítulo, reconhecer a preclusão do direito a produzir provas.

### **3.3 Créditos apurados em relação aos SERVIÇOS utilizados como insumos.**

Quanto aos serviços utilizados como insumos, foram glosados os seguintes itens:

*"5.5.01.28.02 – Laboratório*

*5.5.01.28.04 – Análise Microbiológicas*

*5.5.01.28.03 – SIF – Serviço de Inspeção Federal"*

Neste caso, a glosa decorreu da divergência entre a definição do conceito de insumo esposada pela Recorrente e aquela adotada pela DRJ em 2017, quando da análise do processo.

Em relação aos serviços utilizados como insumos, a DRJ afastou a tese da Recorrente tão somente em razão do seu conceito de insumo.

Este colegiado, todavia, principalmente após o julgamento do REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, espôs o entendimento pelo qual geram créditos os serviços essenciais e necessários ao desempenho da atividade.

#### **3.3.1 Análise Microbiológica (5.5.01.28.04) e Laboratório (5.5.01.28.02)**

Em relação a despesas com serviços de laboratório, à luz do já esposado entendimento predominante acerca da definição do conceito de insumos, entende-se que os serviços laboratoriais por meio dos quais se aferem aspectos ligados ao processo produtivo revelam-se, em tese, essenciais ao processo industrial.

O mesmo se aplica às Análises Microbiológicas, serviços essenciais aos frigoríficos, eis que se prestam à análise da qualidade dos insumos, dentre os quais a água usada no processo produtivo, das matérias-primas adquiridas e controle de resíduos.

Por estas razões, em relação aos serviços relacionados com a Análise Microbiológica e com os Laboratórios da empresa, voto no sentido de admitir o direito ao crédito relativos aos serviços de análise microbiológicas, laboratório e .

Tratando-se de atividades obrigatoriamente desempenhadas pela empresa, amoldam-se com perfeição ao já transcrita Parecer Normativo nº 5/2018 da Receita Federal do Brasil, segundo o qual as atividades praticadas pela empresa por determinação legal são consideradas relevantes.

#### **3.3.2 SIF – Serviço de Inspeção Federal (5.5.01.28.03)**

Quanto aos custos com o Serviço de Inspeção Federal, a Recorrente pretende reverter as glosas sobre despesas com o Serviço de Inspeção Federal que atua nos matadouros frigoríficos de forma permanente, tanto na 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 como 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 ou até a condenação dos produtos.

A Recorrente afirma que o S.I.F realiza também 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.

Efetivamente, as despesas com o Serviço de Inspeção Federal são essenciais e relevantes ao processo produtivo, amoldando-se ao já esposado conceito de insumos, razão pela qual é de se conceder o crédito.

### **3.4 Direito a apropriação de créditos sobre devoluções de vendas.**

Os créditos requeridos sobre "devoluções de vendas" foram glosados sob o argumento de que a referida apropriação somente ocorre quando a operação é tributável, ou seja, quando as vendas são realizadas no mercado interno, bem como que a Recorrente não distribui corretamente tais valores entre as colunas de rateio dos mercados interno e externo.

A recorrente, já no Recurso Voluntário, limitou-se a tecer a afirmação abaixo transcrita que não chega a ser uma defesa materialmente formulada, ou uma defesa apta:

*"Todavia, pugna pela posterior juntada de documentos que corroboram que a Recorrente faz jus a integralidade dos créditos pleiteados, razão pela qual a r. decisão não merece prosperar e, consequentemente, a glosa em questão deve ser afastada."*

Esta afirmação, todavia, sequer pode ser tratada como uma defesa, eis que tais documentos não lançam qualquer argumento acerca do tema, ainda que levando em consideração os documentos juntados praticamente um ano após a interposição do Recurso Voluntário, eis que não colaboram com as teses recursais, devendo se concluir que a Recorrente não se desincumbiu do seu ônus de provar os fatos alegados.

### **3.5 Conclusões**

Desta forma, é de se afastar a preliminar de ilegalidade para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o creditamento sobre serviços laboratoriais, de análises microbiológicas e de serviços de inspeção federal.

Importante frisar que **as situações fática e jurídica presentes** no processo paradigma encontram correspondência nos autos ora em análise. Desta forma, os elementos que justificaram a decisão no caso do paradigma também a justificam no presente caso.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso do contribuinte, para reconhecer o creditamento sobre serviços laboratoriais, de análises microbiológicas e de inspeção federal.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator

Fl. 17 do Acórdão n.º 3302-007.025 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10880.941527/2012-23