



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10880.941536/2012-14
Recurso nº 01 Voluntário
Acórdão nº 3401-006.055 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2019
Matéria COFINS - PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. SERVIÇOS. CONCEITO DE INSUMO.

Sendo o Recorrente uma indústria atuante nos ramos de criação, beneficiamento, abate, fabricação e comercialização de produtos agropecuários destinados à alimentação humana, os custos com os serviços de Laboratório e de Análise Microbiológica atendem aos critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

As despesas com o Serviço de Inspeção Federal - SIF têm natureza jurídica de gastos com taxas de fiscalização federais. Mesmo sendo obrigatórias, não se caracterizam como serviços relevantes e essenciais para o processo produtivo, representando gastos administrativos, e não custos de produção.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

DECISÃO *EXTRA PETITA*. NULIDADE PARCIAL.

Sendo o Acórdão composto por decisões referentes a diversas matérias, e sendo uma delas *extra petita*, deve ser decretada a sua nulidade, mantendo-se intactas as demais.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

O processo administrativo tributário federal admite o princípio da verdade material, mas este não é absoluto. Se até o julgamento da causa os documentos comprobatórios de suas alegações não foram apresentados, está precluso o seu direito.

O recorrente não precisa de autorização do julgador para apresentar suas provas tardiamente, mas sim de autorização para que as provas já anexadas, mesmo que tardiamente, sejam aceitas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para: (i) decretar a nulidade unicamente do capítulo do Acórdão da DRJ que versa sobre crédito presumido, no caso, o capítulo “e) Aquisição de insumos de origem animal. Bois para abate. Fabricação de produtos de origem animal. Apuração de crédito presumido. Percentual”, por não ser tal matéria contenciosa no presente processo; e (ii) cancelar as glosas referentes aos serviços de Laboratório e de Análise Microbiológica.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antônio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de sentença proferida em sede de Mandado de Segurança nº 00229208820144036100 que determinou a análise e conclusão, no prazo de 30 (trinta) dias do **Pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP 33779.73856.170112.1.1.11-3603, no valor de R\$ 33.725.243,91**, referente ao crédito da COFINS INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA vinculado às receitas de mercado interno não tributadas do 3º trimestre do ano-calendário 2011.

2. Para dar início à auditoria dos créditos, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência nº 08.1.90.00-2012.04946-7. Segundo as conclusões exaradas na Informação Fiscal às fls. 236/248, a Autoridade competente apurou como resultado de sua fiscalização um montante passível de ressarcimento/compensação no valor de R\$ 9.268.319,17 (fl. 247), após uma glosa de R\$ 24.456.924,74.

3. **O pleito foi deferido parcialmente através do Despacho Decisório às fls. 600/602**, com base nas conclusões da já referida Informação Fiscal, a seguir transcritas, resumidamente:

11. MARFRIG ALIMENTOS S/A, CNPJ 03.853.896/0001-40, contribuinte domiciliado na jurisdição desta Delegacia, tem CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) 1011-

2-01: Frigorífico – abate de bovinos, conforme dados do sistema CNPJ. As aquisições de insumos para industrialização, que geram a maior fatia dos seus créditos da incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS, provêm da compra de bovinos para abate, bem como de embalagens e outros bens utilizados no processo produtivo.

12. 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”.

(...)

14. O contribuinte adotou como critério de apuração dos créditos o método de rateio proporcional relativo ao percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, nos termos dos § 7º e 8º, II, do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/2003.

(...)

15. A análise deu-se pelo confronto dos percentuais informados pelo contribuinte nos demonstrativos de exportações com os respectivos lançamentos contábeis e arquivos magnéticos.

16. Além dos créditos da não-cumulatividade vinculados às receitas de exportação, o contribuinte apresentou Pedidos de Ressarcimento dos créditos vinculados às receitas do mercado interno não tributadas, com base art. 17 da Lei 11.033/2007.

17. O art. 17 da Lei 11.033/2004 dispõe sobre a manutenção de créditos vinculados às operações com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência:

(...)

18. Já o art. 16 da Lei 11.116/2005 passou a permitir o uso dos créditos decorrentes do art. 17 da Lei 11.033/2004 para compensação e ressarcimento:

(...)

19. O art. 32 da Lei 12.058, de 13 de outubro de 2009 tornou suspensa a incidência das alíquotas do PIS e COFINS para as vendas de carnes bovinas e alguns derivados destinados ao mercado interno:

(...)

20. Posteriormente veio a regulamentação através da Instrução Normativa RFB 977, de 14 de dezembro de 2009, em seus artigos 1º ao 4º:

(...)

21. Quanto ao mérito, o pedido formalizado possui embasamento legal, pois o contribuinte pessoa jurídica que industrializa e vende no mercado interno carne bovina com a suspensão das contribuições sociais do PIS e da COFINS tem o direito de solicitar o ressarcimento dos créditos nos termos das leis 11.116/2005 e 10.996/2004.

22. O contribuinte adotou como critério de apuração dos créditos o método de rateio proporcional relativo ao percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, nos termos dos § 7º e 8º, II, do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/2003.

(...)

24. 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, verifica-se que os índices de rateio aplicados pelo contribuinte foram corretamente apurados, fato que constatamos calculando 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

(...)

26. Pelas verificações efetivadas, não foram encontradas irregularidades nos arquivos magnéticos de notas fiscais compras de bens para revenda.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(...)

28. De acordo com as análises efetuadas, identificamos 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 nos deixando outra alternativa senão glosar integralmente essas diferenças. Os montantes analisados estão anexos a este e-processo.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(...)

32. No que se refere às despesas com serviços, deve ser reafirmado que o termo “insumo” também não pode ser interpretado, como já dito, como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão-somente aqueles que efetivamente se aplicaram ou consumiram diretamente na produção dos bens fabricados/produzidos pelo interessado, ou, ainda, que se aplicaram ou consumiram nos serviços prestados pela empresa (cf. art. 8º, § 4º, I-II-b, da IN SRF nº 404/2004).

33. Pelas análises feitas constatamos 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.

5.5.01.28.02 - Laboratório

5.5.01.28.03 - SIF - Serviço de Inspeção Federal

5.5.01.28.04 - Análise Microbiológicas

34. Análises laboratoriais. Conforme interpretação expressa nas Soluções de Consulta 174 - SRRF/8ª RF/Disit e 88 - SRRF/9ª RF/Disit, para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Portanto, as despesas efetuadas com serviços de análises laboratoriais não geram direito a crédito, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

35. Sobre esses valores, que constam no demonstrativo de cálculo do contribuinte, anexo a estes processo, aplicamos as glosas devidas.

DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA

(...)

37. Extraímos dos arquivos magnéticos as notas fiscais referentes, além das coletarmos amostras de faturas de energia elétrica, devidamente anexadas a este e-processo. Pelas análises efetuadas, concluímos estarem corretos os montantes informados nos DACONs.

DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES SOBRE VENDAS

38. *A empresa se apropriou somente de fretes sobre vendas, em conformidade com o disposto no art. 3º, IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03, in verbis:*

(...)

39. *Tomando como parâmetro de análise os registros fiscais dos fretes, concluímos estarem corretos os valores apropriados.*

DEVOLUÇÕES DE VENDAS

40. *A apropriação de créditos sobre devoluções de vendas somente ocorre quanto este tipo de operação é tributável, ou seja, quando as vendas são realizadas no mercado interno. Verificamos que o contribuinte distribuiu tais valores entre as colunas de rateio dos mercados interno e externo, incorretamente.*

41. *Para verificarmos a correção dos valores, somamos somente as devoluções de vendas tributadas no mercado interno, segregando dos arquivos magnéticos somente os CFOP 1201, 2201, 1202 e 2202 referentes às devoluções de vendas ensejadoras de apuração créditos.*

(...)

42. *Para que o contribuinte possa se creditar desta devolução, os seguintes requisitos devem ser atendidos:*

a) *que seja uma devolução de venda;*

b) *que a venda tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei respectiva contribuição.*

43. *Como decorrência, esse crédito deve ser tratado a parte já que deve existir uma relação direta entre a contribuição devida em razão da venda e a possibilidade de creditamento em mesmo montante e tipo de crédito no caso de eventual devolução desta venda. Não há, portanto, que se falar em rateio proporcional nesta rubrica e apropriação de créditos vinculados às receitas do mercado externo.*

CONCLUSÃO

44. *Anexos a este processo está o arquivo “Memória de Cálculo Fiscalização”, a qual contém o resultado da análise de todas as rubricas que compuseram as bases de cálculos dos créditos.*

45. *No tocante às deduções dos créditos com os débitos das contribuições, o contribuinte se utilizou de saldos de créditos de períodos anteriores vinculados a operações de mercado interno tributadas. Checamos esses saldos e constatamos serem compatíveis.*

Considerando todo o exposto e tudo mais que no processo consta, proponho o DEFERIMENTO PARCIAL do Pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP nº 33779.73856.170112.1.1.11-3603, de MARFRIG ALIMENTOS S/A, CNPJ 03.853.896/0001-40, referente ao saldo credor da COFINS INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA do 3º TRIMESTRE DE 2011, vinculado às receitas não tributadas do mercado interno, no valor de R\$ 9.268.319,17.

4. Regularmente cientificada em 26/02/2016, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 604, **a empresa apresentou, em 23/03/2016, conforme Termo de Solicitação de Juntada, à fl. 606, a Manifestação de Inconformidade de fls. 607/625,** nos seguintes termos:

DOS CRÉDITOS APURADOS EM RELAÇÃO AOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

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.

DOS CRÉDITOS APURADOS EM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(...)

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 de realiza em duas etapas, a primeira delas é a inspeção ante morte, 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.

(...)

A Manifestante é pessoa jurídica, atuante nos ramos de criação, beneficiamento, abate, fabricação e comercialização de produtos agropecuários.

Desta feita, tendo em vista a atividade da empresa, resta claro que os produtos elencados pela fiscalização claramente representam insumos do seu processo produtivo.

Assim, a fim de demonstrar a utilização direta das despesas aplicáveis sobre os bens produzidos/industrializados pela Manifestante, protesta a empresa pela posterior juntada de dossiê que está sendo preparado pela área industrial, no qual restará demonstrada a função de cada um dos insumos/despesas no processo produtivo listados pelo Sr. Agente Fiscal no r. Despacho Decisório.

(...)

DEVOLUÇÕES DE VENDAS

(...)

Em relação ao presente tópico, a fim de comprovar a integralidade dos créditos pleiteados, protesta a Manifestante pela posterior juntada de documentos que comprovarão o direito ao crédito da Manifestante, afastando a glosa em questão.

5. **A DRJ - Porto Alegre (DRJ/POA), em sessão de 02/10/2017,** proferiu o Acórdão nº 10-60.586, às fls. 652/672, através do qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, nos seguintes termos:

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.

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.

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.

(...)

De acordo com as análises efetuadas, a fiscalização identificou que os valores informados na rubrica “02 – Bens Utilizados como Insumos” das fichas 06A e 16A dos DACONs eram 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. Com isso, foram glosadas integralmente essas diferenças.

A manifestante se limita, em sua defesa, a alegar genericamente que possui direito aos créditos de PIS/COFINS relativo às aquisições dos bens utilizados como insumos em seu processo produtivo. Desta forma, protesta pela posterior juntada dos documentos com o objetivo de afastar a glosa em questão, e consequentemente, comprovar o direito aos créditos pleiteados.

Quanto ao tópico de devolução de vendas, também protesta a empresa pela posterior juntada de documentos, que terão o objetivo de afastar a glosa em questão, comprovando, conseqüentemente, o direito aos créditos pleiteados.

(...)

No caso em tela, entende-se que a contribuinte não conduziu aos autos elementos necessários à comprovação de suas alegações. Limitou-se a afirmar a existência dos pretendidos créditos.

À vista dos fatos, e nos termos do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, entende-se que o processo está corretamente instruído, e o julgamento prescinde de outras comprovações, mantendo-se as glosas efetuadas nesse item.

d) Dos créditos apurados em relação aos serviços utilizados como insumos

(...)

Isso observado, podem ser considerados insumos para efeitos fiscais somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação ou na produção de bens, ou na prestação de serviços. Nesse sentido, serviços laboratoriais, Serviço de Inspeção Federal – SIF e análises microbiológicas não geram direito à apuração de créditos da contribuição, entendendo-se correto o entendimento da Fiscalização.

e) Aquisição de insumos de origem animal. Bois para abate. Fabricação de produtos de origem animal. Apuração de crédito presumido. Percentual

Neste item, pertinente a transcrição de parte do Despacho Decisório:

(...)

30. 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, conclui-se que os créditos presumidos identificados nesta Informação Fiscal não podem 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 18186.721043/2012-17, conforme dita o art. 28 da IN RFB 900/2008, vigente à época da protocolização do Pedido:

(...)

Os créditos presumidos eventualmente existentes e passíveis de ressarcimento/compensação para o trimestre em questão estão sendo tratados em outro processo administrativo.

(...)

Sendo assim, o crédito presumido deve ser calculado conforme disposto no parágrafo anterior, encontrando-se correto,

portanto, o entendimento da Fiscalização, nada devendo ser alterado neste item.

Ressaltando novamente que os créditos presumidos eventualmente existentes e passíveis de ressarcimento/compensação para o trimestre em questão estão sendo tratados em outro processo administrativo.

f) Eventuais ilações a propósito de ilegalidades na aplicação de normas

Verificados o art. 37 da CF e o art. 142 do CTN, que propugnam pelo princípio da estrita legalidade, é obrigatório que os agentes públicos da administração tributária observem, no exercício de suas funções, as orientações estabelecidas na legislação tributária de regência da matéria, posto ser a atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena, inclusive, de responsabilização funcional. Cabe aos agentes e órgãos do Poder Executivo, na análise dos processos administrativos fiscais, aplicar a legislação aos casos concretos, não lhes competindo apreciar alegações de ilegalidade eventualmente apresentadas, visto tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

(...)

Portanto, eventuais alegações nesse sentido não podem ser acolhidas.

6. **A ciência deste Acórdão pelo contribuinte se deu em 11/05/2018,** por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, à fl. 1590. Irresignado com a decisão da DRJ-POA, **o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 07/06/2018, às fls. 1593/1619, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada, à fl. 1592,** nos seguintes termos, em apertada síntese:

II – PRELIMINARMENTE

1. DA DECISÃO EXTRA PETITA - NULIDADE

Ab initio, insta esclarecer que a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, ao analisar a Manifestação de Inconformidade da Recorrente, proferiu decisão extra petita, ao discorrer sobre a apuração de crédito presumido, que sequer foi objeto do pedido de ressarcimento apresentado pela Recorrente e, conseqüentemente, apreciada pelo Sr. Agente Fiscal em suas Informações Fiscais ou sustentada pela Recorrente em sua Manifestação, e que é completamente estranha aos autos.

(...)

Assim, considerando que o acórdão recorrido decidiu sobre matéria estranha àquela posta sob a apreciação administrativa,

o que caracteriza uma decisão extra petita, patente é a sua nulidade, devendo ser anulado o acórdão recorrido.

2. DA VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL – DA POSSIBILIDADE DA JUNTADA DE DOCUMENTOS A QUALQUER TEMPO

Ver-se-á, ainda, que o I. Julgador da 2ª Turma da DRJ/POA, ao analisar a Manifestação de Inconformidade apresentada, julgou-a improcedente sob o fundamento de que “(...) o momento para a apresentação de provas na esfera administrativa é exatamente quando da apresentação da impugnação ou da manifestação de inconformidade. Se o contribuinte não apresenta tais provas em tal momento, nem especifica quais seriam estas, perde assim o momento processual na esfera administrativa para apresentá-las ou ao menos alegá-las”.

(...)

Desse modo, a ora Recorrente pugna pela posterior juntada dos documentos que comprovam que os procedimentos de compensação realizados estão efetivamente corretos, devendo ser reconhecido em sua integralidade os créditos pleiteados.

III - DO DIREITO

DOS CRÉDITOS APURADOS EM RELAÇÃO AOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(...)

1. DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

A 2ª Turma da DRJ/POA, ao analisar a questão relativa aos insumos, julgou-a improcedente, por entender que a ora Recorrente ampliou irrestritamente o referido conceito.

(...)

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.

2. DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(...)

Deste modo, entendeu que a prestação dos serviços em favor do interessado, glosados, não se caracterizam como “insumo”, na forma da legislação específica sobre o tema, já que, não foram aplicados ou consumidos nos serviços prestados pela empresa.

5.5.01.28.02 – Laboratório

5.5.01.28.03 – SIF – Serviço de Inspeção Federal

5.5.01.28.04 – Análise Microbiológicas

(...)

Nesse contexto, é de se concluir que também não merece prosperar a glosa fiscal referente às despesas realizadas com serviços de análises laboratoriais, tendo em vista que estão diretamente ligados ao processo produtivo da Recorrente, sendo manifesta a necessidade de reforma do v. acórdão ora guerreado.

DEVOLUÇÕES DE VENDAS

(...)

Em relação ao presente tópico, a fim de comprovar a integralidade dos créditos pleiteados, protesta a Recorrente pela posterior juntada de documentos que comprovarão o direito ao crédito da Recorrente, afastando a glosa em questão.

7. Em 29/06/2018, conforme Termo de Solicitação de Juntada à fl. 1680, foi juntada aos autos Petição de fls. 1682/1686, nos seguintes termos:

Inicialmente, cumpre esclarecer que todos os processos indicados acima se referem a procedimentos de fiscalização com o fim de verificar a legitimidade de créditos de PIS/COFINS (regime não cumulativo).

Após a dedução das compensações (espontâneas e de ofício), ainda há em favor da Contribuinte o saldo credor de R\$407.742.703,24 (Doc. 01).

(...)

Dessa maneira, vislumbra-se que o saldo credor da Contribuinte (R\$407.742.703,24) é suficiente para quitar, por meio da compensação de ofício, os débitos de FUNRURAL vencidos após 30 de agosto de 2017 e declarados em GFIP.

Após a realização da compensação de ofício requerida acima com base na legislação vigente, ainda restará o saldo credor em favor da Contribuinte no montante estimado em R\$ 307.372.117,87.

(...)

Importante aqui esclarecer que como já é de conhecimento desta Delegacia da Receita Federal a Contribuinte, impetrou Mandados de Segurança – processos nº 5022824.80.2017.4.03.6100 e 5022728.65.2017.4.03.6100, onde pleiteou que os créditos apurados em seu favor nos processos acima elencados fossem restituídos em espécie, se abstendo a autoridade de compensar de ofício débitos que são objeto de parcelamento e/ou reter os valores por esta razão.

Ocorre, que conforme se pode verificar das petições anexas, a Contribuinte formalizou, desistência parcial nos autos dos

referidos Mandados de Segurança (Doc. 05), remanescendo em referidas medidas apenas o seu pedido de reconhecimento de atualização dos créditos pela Taxa Selic.

Dito isto, após a compensação acima elencada, onde os créditos reconhecidos serão utilizados para quitar débitos de FUNRURAL, pleiteia a Contribuinte, ora peticionária que o saldo remanescente dos créditos reconhecidos seja compensado com os seguintes parcelamentos:

- REFIS – Lei nº 11.941/2009
- REFIS Reabertura – Lei nº 12.865/2013
- REFIS Copa – Lei nº 12.996/2014

Em conformidade com os extratos obtidos no e-CAC e com base nos controles mantidos pela Contribuinte, tem-se que o saldo credor é suficiente para quitar os programas de parcelamento elencados acima.

8. Em 25/07/2018, conforme Termo de Solicitação de Juntada à fl. 2038, foi anexada aos autos uma nova Petição de fls. 2040/2042, apenas reiterando os pedidos feitos na Petição anterior.

9. É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

10. O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I - DA PRELIMINAR DE NULIDADE

11. Em relação à decisão *extra petita*, assiste razão ao recorrente. Com efeito, a decisão recorrida, em seu tópico e), se refere a "*Aquisição de insumos de origem animal. Bois para abate. Fabricação de produtos de origem animal. Apuração de crédito presumido. Percentual.*". No entanto, essa matéria não está sendo discutida no presente processo. Aliás, o próprio julgador afirma isso:

Os créditos presumidos eventualmente existentes e passíveis de ressarcimento/compensação para o trimestre em questão estão sendo tratados em outro processo administrativo.

No entanto, visando evitar argumentações de cerceamento do direito de defesa, processa-se, a seguir, análise acerca do tema.

12. A preocupação do julgador não se justifica. Se o crédito presumido era tratado em outro processo, não constando nem do pedido e muito menos da causa de pedir,

não haveria como o contribuinte alegar qualquer cerceamento do seu direito de defesa. Em atendimento ao Princípio da Congruência, a decisão tem que se ater aos limites subjetivos e objetivos da demanda, delimitados pelas partes, pelo pedido e pela causa de pedir (congruência externa), bem como deve se revestir dos atributos da clareza, certeza e liquidez (congruência interna).

13. O princípio está positivado nos arts. 141 e 492 do novo CPC-2015:

Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

(...)

Art. 492. É vedado ao juiz proferir decisão de natureza diversa da pedida, bem como condenar a parte em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.

Parágrafo único. A decisão deve ser certa, ainda que resolva relação jurídica condicional.

14. Fredie Didier et alii, em sua obra Curso de Direito Processual Civil, vol. 02, 11ª edição, 2016, pág. 368, afirma o seguinte:

O julgamento ultra petita ofende os princípios do contraditório e do devido processo legal, haja vista que leva em conta fatos ou pedidos não discutidos no processo, o ainda porque estende seus efeitos a sujeito que não pôde participar em contraditório da causa.

(...)

Já a decisão extra petita fere todos esses princípios, tendo em vista que consubstancia hipótese em que, conforme se verá adiante, o magistrado deixa de analisar algo que deveria ser apreciado e examina outra em seu lugar.

15. No presente caso, entretanto, o que se verifica é que não ocorreu a decisão puramente *extra petita*, tendo em vista que o julgador apreciou todos os pedidos formulados pelo autor e decidiu com base na causa de pedir. Ocorre que foi mais além, decidindo matérias que não faziam parte da demanda. Na esteira do pensamento dos autores da obra citada, entendo que em tal situação deve-se proceder à análise do Recurso Voluntário em relação a tais matérias, anulando unicamente o que foi decidido além dos pedidos, ao contrário do que pretende o recorrente, que pugna pela nulidade de todo o Acórdão.

16. Vejamos o que dizem os autores, à pág. 370/373:

Quando uma decisão ultrapassa os limites do pedido, ela precisa ser invalidada, já que proferida com vício de procedimento (error in procedendo); mas a invalidação deve cingir-se à parte em que supera os limites do pedido.

Deve-se ver que uma decisão desse tipo pode ser cindida em, pelo menos, dois capítulos bem distintos: um que corresponde à integralidade do pedido da parte, isto é, vai até o limite por ela

estabelecido, e outro que supera esse limite, representando um plus. O primeiro capítulo deve ser preservado, porquanto adstrito aos limites objetivos do pedido, salvo se houver outro vício que o contamine; o segundo capítulo, e só ele, precisa ser expurgado da decisão, que será anulada, nessa parte.

(...)

Já quando ultrapassa os limites dos fundamentos de fato postos em debate, a anulação da decisão dependerá do eventual prejuízo que tenha causado - e mesmo que seja o caso de anulação, cabe ao tribunal decidir desde logo o mérito, se a causa estiver em condições de imediato julgamento (art. 1.013, § 3º, II, CPC).

(...)

5.2.2.2 Decisão extra petita

(...)

Como já se viu no item precedente, a decisão extra petita difere da ultra petita porque nesta o magistrado analisa o pedido ou o fundamento de fato invocado pela parte, mas vai além dele, enquanto que naquela (extra petita) o juiz não analisa o pedido ou o fundamento invocado pela parte: analisa-se outro pedido ou outro fundamento, ambos não invocados.

(...)

Naturalmente, se a decisão contiver vários capítulos e apenas quanto a um deles se mostra extra petita, bastará que se anule o capítulo viciado, preservando-se os demais. Em qualquer caso, uma vez invalidada a decisão ou o capítulo, cabe ao tribunal decidir desde logo o mérito, se a causa estiver em condições de imediato julgamento (art. 1.013, § 3º, II, CPC).

17. Aos bem fundamentados argumentos acima expostos, acrescento que a anulação de todo o acórdão e sua devolução à instância *a quo* não fazem qualquer sentido, pois faria-se um novo julgamento unicamente para retirar da decisão sua parte excedente, com a manutenção de todo o restante. Tal procedimento seria contrário aos princípios da economicidade, celeridade, razoabilidade, interesse público e eficiência.

18. Assim, pelos fundamentos acima expostos, voto por dar parcial provimento ao pedido formulado, para decretar a nulidade unicamente do capítulo do Acórdão que versa sobre crédito presumido, no caso, o capítulo "e) *Aquisição de insumos de origem animal. Bois para abate. Fabricação de produtos de origem animal. Apuração de crédito presumido. Percentual.*".

II - DA PRELIMINAR SOBRE VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL – DA POSSIBILIDADE DA JUNTADA DE DOCUMENTOS A QUALQUER TEMPO.

19. Pugna a ora Recorrente pela posterior juntada dos documentos que comprovam que os procedimentos de compensação realizados estão efetivamente corretos, devendo ser reconhecido em sua integralidade os créditos pleiteados, com base no princípio da verdade material.

20. O Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo tributário federal, determina, em seu art. 16, § 4º, que o momento de apresentação das provas é juntamente com a Impugnação:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

21. Apesar da clareza da regra, é certo que o processo administrativo neste Conselho tem admitido a apresentação de provas em momentos processuais diversos, mesmo não estando presentes nenhuma das exceções previstas nas alíneas a, b ou c, em homenagem ao princípio da verdade material.

22. Entretanto, há limites para a aplicação do referido princípio. Com efeito, observe-se que desde a apresentação de sua Manifestação de Inconformidade, em 23/03/2016, o sujeito passivo já pugna pela posterior juntada de documentos, sendo que tomou ciência do Despacho Decisório em 26/02/2016. O recorrente teve 30 dias para apresentar os documentos comprobatórios do seu direito creditício, como lhe é facultado pela lei, mas não o fez.

23. A decisão da DRJ foi prolatada na sessão de 02/10/2017, ou seja, mais de 1 ano e meio após a ciência do Despacho Decisório, e mesmo assim nenhuma prova havia sido apresentada até então. Diga-se de passagem, prova esta de extrema facilidade para o recorrente, pois lhe bastava anexar um documento descrevendo seu processo produtivo, juntamente com sua escrituração contábil/fiscal. Como se vê, as provas necessárias sempre estiveram em seu poder, nada tendo que ser produzido posteriormente ou que dependesse de terceiros.

24. Na eventualidade de que o órgão julgador entendesse necessário cotejar a sua escrituração contábil com as notas fiscais que lhe servem de lastro, retornaria os autos à unidade de origem para a realização de diligência, tendo o recorrente novo prazo para o levantamento desta documentação, a qual também é de sua própria guarda, não lhe sendo necessário qualquer solicitação a terceiros.

25. Mesmo assim, apresentou Recurso Voluntário em 07/06/2018, mais uma vez pugnando pela posterior juntada de documentos. E até a presente data, em Abril de 2019, mais de 3 anos após a ciência do Despacho Decisório, e após apresentar outras petições e documentos nos autos, nenhuma prova de suas alegações foi anexada.

26. O Despacho Decisório indeferiu parte do seu Pedido de Ressarcimento com base na glosa de créditos apurados sobre: (i) a aquisição de bens utilizados como insumos; (ii) devolução de vendas. Para ambas as glosas, o recorrente pugnou pela posterior apresentação de provas, tanto na Manifestação de Inconformidade quanto no Recurso Voluntário, mas nada foi apresentado.

27. O novo Código de Processo Civil, em seu art. 373, inciso I, determina que incumbe ao autor a prova de fato constitutivo de seu direito. Nas autuações fiscais, o ônus da prova é do Fisco; entretanto, quando o contribuinte alega possuir o direito a créditos, como no presente caso, é seu este ônus:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

28. Nesse contexto, não há, em verdade, como acatar tal pedido de postergação para a apresentação de provas, até mesmo porque o recorrente não precisa solicitar autorização para apresentar provas; o que ele deve fazer é, caso não o tenha feito no momento processual adequado, apresentar as provas e pedir para que elas sejam aceitas.

29. **Assim, pelos fundamentos acima expostos, voto por negar provimento a esta preliminar.**

III - DO DIREITO. DOS CRÉDITOS APURADOS EM RELAÇÃO AOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

III.1 DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

30. Como já explicitado no tópico anterior, a fim de comprovar o direito ao crédito, o Recorrente protesta pela posterior juntada dos documentos com o objetivo de afastar a glosa em questão. Entretanto, transcorrido mais de 3 anos desde a ciência do Despacho Decisório, não apresentou tais documentos.

31. **Assim, por este fundamento, voto por manter as glosas em questão.**

III.2 DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

32. O Recorrente é uma indústria atuante nos ramos de criação, beneficiamento, abate, fabricação e comercialização de produtos agropecuários destinados à

alimentação humana, de forma que submete-se a rigorosos requisitos de controle sanitário. **Assim, entendo que os custos com os serviços de Laboratório e de Análise Microbiológica**, que estão inseridos e são realizados em seu processo produtivo, tanto nos insumos adquiridos quanto nos produtos fabricados, antes da liberação dos produtos para comercialização e consequente consumo, **atendem aos critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Superior Tribunal de Justiça** nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR:

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.

33. **Contudo, em relação às despesas com o Serviço de Inspeção Federal - SIF**, devo observar que não se trata de um serviço prestado na sua linha de produção, mas sim de uma inspeção federal, instituído por lei, no uso do seu poder de polícia. Tais gastos, embora sejam obrigatórios para a empresa, nos termos da Lei nº 1.283, de 1950, e do Decreto nº 30.691, de 1952 (Revogado pelo Decreto nº 9.013, de 2017), **têm natureza jurídica de dispêndios com taxas de fiscalização federais**, não havendo que se falar em um serviço utilizado como insumo em seu processo produtivo.

34. Assim, por estes fundamentos, voto por cancelar as glosas referentes aos serviços de Laboratório e de Análise Microbiológica, e por manter a glosa referente ao gastos com o Serviço de Inspeção Federal - SIF.

III.3 DAS DEVOLUÇÕES DE VENDAS

35. Como já explicitado em tópico anterior, a fim de comprovar o direito a este crédito, o Recorrente protesta pela posterior juntada dos documentos com o objetivo de afastar a glosa em questão. Entretanto, transcorrido mais de 3 anos desde a ciência do Despacho Decisório, não apresentou tais documentos.

36. Assim, por este fundamento, voto por manter as glosas em questão.

IV. CONCLUSÃO

37. Assim, pelos fundamentos acima expostos, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator