



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



**Processo nº** 10925.902947/2016-54  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-010.527 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de junho de 2021  
**Recorrente** FRIAVES INDUSTRIAL DE ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

**CONCEITOS DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA**

Na sistemática da apuração não-cumulativa, deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos.

**EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE**

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR

**PRECLUSÃO. INOVAÇÃO DE DEFESA. NÃO CONHECIMENTO.**

Considerar-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante, precluindo o direito de defesa trazido somente no recurso voluntário. O limite da lide circunscreve-se aos termos da Manifestação de Inconformidade.

**JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE**

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma

resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para i) afastar as glosas incidentes sobre os créditos decorrentes da aquisição de embalagens, etiquetas, lubrificantes e combustíveis e ii) afastar as glosas incidentes sobre os créditos decorrentes da aquisição dos correspondentes ao CFOP 1556/2556, respectivamente: detergente; fibra para limpeza pesada e leve e, Hidróxido de Sódio e Soda Cáustica. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para iii) reconhecer a incidência da SELIC sobre o crédito pleiteado após 360 dias do pedido. Divergiu o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes que negava provimento ao recurso voluntário neste tópico. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3301-010.494, de 24 de junho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10925.902914/2016-12, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Salvador Cândido Brandão Junior, Ari Vendramini, Marco Antônio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, José Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada) e Juciléia de Souza Lima.

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente contra o deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento (PER) eletrônico por meio do qual a contribuinte solicitou ressarcimento da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP), no regime não cumulativo – mercado interno.

Em análise ao pleito da contribuinte, a autoridade fiscal de origem, mediante Acórdão Recorrido, reconheceu parcialmente o crédito.

O direito creditório pleiteado é decorrente da aquisição de bens utilizados como insumos no processo produtivo da Recorrente. Na origem, a autoridade fiscal entendeu que o crédito pleiteado supramencionados não se amoldavam no conceito de insumos, sendo eles:

- a) Material de Embalagens e Etiquetas: caixas de papelão, caixas de isopor, filme *stretch*, etiquetas, sacos plásticos, entre outros;
- b) Dos materiais de manutenção;
- c) Das Peças em geral: abraçadeira, adaptador, anel, arruela, bobina, broca, bucha, cabo, chumbador, conector, conexão, correia, correia dentada, corrente, rolamento, entre outros produtos;
- d) Dos serviços utilizados como insumo;
- e) Ativos imobilizados- encargos de depreciação ref. ao Anexo V- Construção do Frigorífico parte da produção;
- f) Por último, a contribuinte, ainda, pleiteia o reconhecimento da incidência de correção monetária sobre os créditos reclamados.

É o Relatório.

## Voto

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

### I- DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

Em observância ao teor da liminar que determina a célere apreciação por este órgão julgador de Recursos Fiscais, resta cumprida ante a sua colação em pauta para julgamento na primeira oportunidade.

Ausentes quaisquer arguição de preliminares prejudiciais de mérito, passo a apreciar o mérito da causa.

### II- DO MÉRITO

#### 2.1- O conceito de insumos na atual sistemática da não cumulatividade para a Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS

Do relatório fiscal, pode-se observar que a fiscalização auditou os livros contábeis, fiscais e demais documentos, como planilhas juntadas pela Recorrente durante o procedimento e, como conclusão, afirmou que não há inconsistências nos valores escriturados. Portanto, como não houve divergências ou inconsistências na escrituração contábil e fiscal da Recorrente, as glosas efetuadas foram levadas a efeito em decorrência de uma questão de fato: a ausência de elementos probatórios do direito creditório pleiteado como será oportunamente examinado.

Pois bem. Alega a Recorrente que o conceito de insumo recebeu interpretação equivocada pelo órgão julgador “*a quo*”, merecendo em sede recursal, o acórdão objeto do presente recurso ser modificado.

Aprecio.

É pacífica a existência de um novo conceito de insumo que se sobrepõe aos trazidos pelas Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2003.

Aproximando-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto n.º 7.212/2010 – Regulamento do IPI, a Secretaria da Receita Federal expediu as Instruções Normativas de n.º 247/2002 e 404/2003, as quais previam que o conceito de insumos, passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, amoldar-se-ia, somente, quando o insumo fosse efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, carecendo, obrigatoriamente, sofrer desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem fosse considerado insumo ele deveria ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofresse alterações tais como: o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Todavia, excluía-se os insumos indiretos, independentemente, de quaisquer modificações na estrutura destes decorrente do processo produtivo.

Posteriormente, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo ao basear-se nos artigos 290 e 299 da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, do Decreto n.º 3.000/1999– Regulamento do Imposto de Renda, entendendo-se como insumo todo e qualquer despesa dedutível da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência entenderam que tal entendimento alargava, em demasia, o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais da atividade produtiva da empresa, e não apenas a sua produção.

Na sequência, a legislação, de forma esparsa, passou a regulamentar a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/PASEP, adotando critérios relacionáveis à obtenção de receita e não ao processo produtivo da empresa.

Por fim, o Superior Tribunal de Justiça pôs fim a controvérsia no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, através do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, quando definiu o conceito de insumo para fins da sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, “*in verbis*”:

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 SEGUINTE 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Neste contexto, em observância ao julgamento do STJ, a Secretaria da Receita Federal, por força do disposto no artigo 19 da Lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, para alinhar o seu entendimento frente à nova definição de insumos pelo Poder Judiciário, bem como, a vinculabilidade desta a todos os órgãos da administração fazendária.

Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços essenciais, utilizados de forma direta ou indireta, no processo produtivo ou na prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, cuja subtração comprometa a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Aqui, estabeleceu-se um binômio- essencialidade e relevância, como critérios cumulativos e determinantes para que determinado bem ou serviço possa fazer jus aos benefícios do aproveitamento de créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

Pois bem. A Recorrente aduz que, segundo o artigo 3º, II, as Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, todos os bens e serviços “utilizados especificamente no processo produtivo e indispensáveis para a atividade” devem ser considerados insumos, sejam eles aplicados diretamente ou não sobre os bens produzidos. Daí, a Recorrente irressignou-se contra o entendimento atribuído ao crédito pleiteado ao alegar que a Autoridade Fiscal de piso utilizou-se de um conceito restritivo do

termo “insumo” em sua análise em prejuízo ao entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, dado que, não obstante a devida observância ao julgado do STJ, mesmo assim, foi mantida a glosa sobre os créditos oriundos de alguns itens.

Porém, compulsando-se os autos e a peça recursal, que o “equivocado” do entendimento a respeito do novo conceito de insumo pelo julgador de piso não encontra amparo legal, pelo contrário, resta incontroverso que em diversos momentos, a glosa foi mantida ante a ausência de elementos probatórios de seu direito creditório como passamos a examinar.

## 2.2- Dos Materiais de Embalagens e Etiquetas

Do Contrato Social da Recorrente pode-se extrair que o seu objeto social é: “A sociedade terá como objetivo a exploração das atividades de abate e industrialização de aves”.

Para o exercício de suas atividades, a Recorrente defende ser relevante e essencial a aquisição de materiais de embalagens e etiquetas que são utilizadas para garantir a integridade dos produtos contra deterioração e danos como restou reconhecido pelo r. Sr. Auditor Fiscal ao tratar de “*produtos essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo*”.

Tais embalagens e etiquetas são: caixas de papelão, caixas de isopor, filme *stretch*, etiquetas, sacos plásticos, entre outros.

No julgamento do acórdão atacado pela Recorrente, dado que embora restou reconhecido serem “essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo” a aquisição de tais embalagens e etiquetas, entendeu o r. julgador “*a quo*” que assim o são já na fase de transporte do produto acabado, ou seja, após finalizado o processo produtivo, e, por consequência, não se amoldavam ao conceito de insumos as embalagens destinadas ao transporte de mercadorias acabadas, nos termos das IN SRF n.º 247, de 2002, e n.º 404, de 2004.

Outrossim, o r. julgador de piso também entendeu que para que embalagens e etiquetas sejam consideradas insumos para fins de aproveitamento do crédito no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, seria necessário que tais embalagens fossem de apresentação, agregando-se ao produto durante o seu processo de fabricação, ou seja, servissem como embalagens do produto na forma em que este será posto à venda para o consumidor final.

Todavia, com a devida vênia, não compartilho do mesmo entendimento, pois, entendo que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços, geralmente, se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Por consequência, os bens e serviços empregados, posteriormente, à finalização do processo de produção ou de prestação, de fato, podem não ser considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados. Por conseguinte, entendo, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto, como assim acontece no presente caso.

No mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, recentemente, já decidiu a questão sob análise nos arestos 9303-011.184, 9303-010.575, 9303-010.448, 9303-010.118, dentre outros. Todos versando acerca de embalagens de transporte de produtos alimentícios. Para corroborar, com a devida vênia, transcrevo a ementa do julgado 9303-010.246 (de 11/03/2020), de relatoria do ínclito Conselheiro Rodrigo Pôssas, votado à unanimidade, referente a empresa produtora de frutas:

CUSTOS/DESPESAS. PRODUTOS. EMBALAGENS. TRANSPORTE.  
PRODUTOS PROCESSADO-INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITOS.  
POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com produtos utilizados em embalagens para transporte e apresentação dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

Neste ponto é de ser provido o recurso, afastando-se as respectivas glosas sobre o crédito pleiteado.

### **2.3- Dos materiais para manutenção**

Malgrado a regulamentação dos benefícios da não cumulatividade do PIS na qual permite a dedução dos débitos apurados da respectiva contribuição, os créditos admitidos no artigo 3º, II, as Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, a legislação em comento não eximiu o contribuinte, aqui Recorrente, do ônus de comprovar perante à administração tributária se, de fato, e, efetivamente, faz jus aos benefícios fiscais- da não cumulatividade concedidos pelo legislador.

Para manutenção da glosa, a fundamentação utilizada pela autoridade fiscal de origem é a ausência de elementos probatórios para comprovar o direito de crédito da Recorrente, o que não foi rechaçada pela Recorrente que, preferiu repetir os mesmos argumentos apresentados em sua manifestação.

Em sua defesa, a Recorrente, com veemência ataca a manutenção das glosas, todavia, reitera por diversas vezes que *“não é possível identificar precisamente em qual máquina ou equipamento fora utilizado, instalado e/ou feito a manutenção”* os itens que compõem o pedido de ressarcimento, bem como, que a ausência dos elementos comprobatórios de seu direito de crédito não constitui qualquer *“óbice ao seu direito”*. Entretanto, não é bem assim. Vejamos.

#### **2.3.1- Dos materiais para manutenção- conserto, reforma, peças acessórias**

Compulsando-se os autos fica evidenciado tal fato, e, a meu ver, torna incontroversa a ausência de elementos probatórios concessivos do direito creditório da Recorrente. E não obstante seja possível identificar alguma verossimilhança em algumas alegações, indubitavelmente, o pedido genérico formulado pela Recorrente resultará na concessão parcial do seu pedido como passo a expor.

Pois bem. Do relatório fiscal se pode extrair que foram glosados créditos decorrentes das aquisições de materiais gerais para conserto, reforma, manutenção, peças acessórias para manutenções dentre outros materiais com classificações nos Código Fiscal de Operação e Prestação - CFOP 1556/2556, todos constantes no Anexo I.

O direito ao crédito em relação às aquisições mencionadas pela autoridade fiscal como “materiais gerais, materiais para conserto, materiais para manutenção, materiais para reforma, peças acessórias p/manutenções, entre outros” foi negado, não devido às discordâncias quanto à natureza do bem, mas devido à ausência de comprovação da natureza alegada pela interessada/pleiteante, ou seja, restando dúvidas quanto as informações prestadas, que o bem adquirido foi utilizado como insumo, a Recorrente não poderia de fato ter o direito reconhecido pela fiscalização.

Todavia, discordando com tal glosa, para infirmá-la, cabia à Recorrente, em sede do Recurso Voluntário, trazer os elementos hábeis e suficientes para contrapô-la, ou seja, comprovar a natureza alegada dos bens. Todavia, também, assim não o fez, limitando-se, a defender o seu direito ao crédito em relação aos bens listados Anexo I, sem trazer provas de sua alegação.

A partir do que consta de tal Anexo não resta comprovado, como alega, que “todos os produtos glosados neste tópico referem-se a materiais de reposição ou manutenção dos equipamentos e máquinas do frigorífico”. A meu ver, tampouco restou comprovado que os bens se revestem das condições para o creditamento a título de bem utilizado como insumo.

Neste ponto, não há como afastar a glosa ao crédito decorrente da aquisição de materiais gerais, materiais para conserto, materiais para manutenção, materiais para reforma, peças acessórias p/manutenções, entre outros.

#### **2.4- Óleos lubrificantes e combustíveis**

Outrossim, também foram glosadas as aquisições de “Óleos lubrificantes e combustíveis”. Entende a Recorrente que a respectiva glosa ficou mantida em razão de estarem os bens sujeitos à incidência monofásica das contribuições e, por consequência, não poderiam se amoldar ao conceito de insumo.

Todavia, não é o que se extrai do r. julgamento de piso, pelo contrário, o entendimento do julgador “*a quo*” foi no sentido que sobre as aquisições de “combustíveis e derivados utilizados como combustível dos geradores de energia e na manutenção do maquinário industrial, embora tais produtos se sujeitem ao regime de alíquotas diferenciadas (concentradas) ou tributação monofásica, sofram tributação (nas refinarias de petróleo ou importadores), não existe qualquer óbice para que os adquirentes possam se apropriar os créditos das contribuições conforme entendimento firmado por meio Solução de Consulta Cosit n.º 496, de 27 de setembro de 2017, vinculante no âmbito da RFB, em razão do art. 32 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013.

Por isso, voto por afastar a glosa sobre os créditos decorrentes das aquisições de óleos lubrificantes e combustíveis.

#### **2.5- Do CFOP 2556- Hidróxido de Sódio e Soda Cáustica**

No tocante aos créditos decorrentes da aquisição de materiais para uso e consumo constantes no Anexo I, descritos como: detergente e fibra para limpeza pesada e leve, estes primeiros enquadrados no CFOP 1556; e o hidróxido de sódio e soda cáustica, estes últimos enquadrados no CFOP 2556, considerando a atividade empresarial da Recorrente- frigorífico (ramo que exige rigorosa higiene), entendo ser razoável que materiais de limpeza e desinfecção utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens possam ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

A Recorrente é empresa que trabalha com abate e industrialização de aves sujeita, portanto, às rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Caso não faça uso de materiais de limpeza e de desinfecção, certamente, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo.

Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção por serem essenciais ao ambiente produtivo de empresa Recorrente.

No presente caso, entendo que a atividade de frigoríficos, cuja qualidade é notadamente dependente da limpeza de sua instalações, assim voto para afastar a glosa e reestabelecer o crédito pleiteado pela Recorrente.

## **2.6- Das Peças em Geral**

A Recorrente alega que o julgador de piso manteve as glosas sobre os créditos decorrentes das aquisições de peças utilizadas na reposição e manutenção do maquinário e equipamentos sob o argumento que ela, utilizando-se de descrições genéricas deixou de indicar em quais equipamentos e máquinas da empresa os itens seriam utilizados, bem como, se tais bens já teriam sido incorporados ou não ao ativo imobilizado da empresa. Corresponde tais bens aos seguintes itens: "Peças em geral: abraçadeira, adaptador, anel, arruela, bobina, broca, bucha, cabo, chumbador, conector, conexão, correia, correia dentada, corrente, rolamento, entre outros produtos".

Por sua vez, a Recorrente alega que todas as peças "*são aplicadas diretamente no maquinário, seja nas manutenções ou em reparos*", pelo que os custos com as aquisições destas são "*essenciais para o processo produtivo*", pois a falta deles importa na impossibilidade da produção.

No tocante a ausência de elementos probatórios quanto ao seu direito creditório, a própria Recorrente confirma que "*não é possível identificar precisamente em qual máquina ou equipamento as milhares de unidades dos itens foram instalados*". Ainda ressalta "*desconhecer qualquer norma contábil ou da própria administração tributária que exija tal identificação*", bem como, entende ser "*absurda e impossível cumprir tal exigência*". Continua afirmando que "*ainda que seja impossível identificar o local específico de utilização*" seria fácil a constatação da essencialidade dos bens no processo produtivo da Recorrente. Aqui, de fato, o entendimento do Recorrente não possui respaldo legal.

Mostra-se incontroversa a ausência de elementos probatórios para concessão do direito creditório. Pois, ante as reiteradas afirmações feitas pela própria Recorrente ao alegar ser “*impossível*” identificar o local específico de utilização das peças sobre as quais pleiteia o crédito decorrente de suas aquisições, no meu entendimento, ficou evidenciada a desnecessidade de qualquer diligência para constatação ou a retratação dos fatos a permitir a sua análise individualizada quanto à possibilidade de creditamento à luz do conceito de insumos definido pelo STJ, embora, também tal providência também não tenha sido por ela pleiteada.

Pois bem. Como se sabe, o regime não cumulativo do PIS e do COFINS consiste em deduzir, dos débitos apurados de cada contribuição, os respectivos créditos admitidos na legislação. É pacífico o entendimento de que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado, diretamente ou indiretamente, responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos.

Todavia, é ônus do contribuinte provar o seu direito creditório, nos termos dos art. 170 do CTN c/c art. 373 do CPC/15. Porém, nas suas defesas, os argumentos trazidos pela Recorrente são genéricos e remetem-se aos já apresentados em sua manifestação de inconformidade.

A Recorrente, entretanto, nada traz para demonstrar a essencialidade dos bens ou sua relevância. Contudo, diante da ausência de prova de que os créditos pretendidos da aquisição de tais peças tenham, efetivamente, natureza de insumo e, cumpram os requisitos do art. 3º, § 2º e § 3º da Lei nº 10.637/2002, o creditamento deve ser negado.

Desta forma, ante a descrição precária dos itens que compõem o direito creditório da Recorrente, mantém-se o entendimento já firmado no julgamento de piso, restando hígidas neste tópico as glosas efetuadas pela r. autoridade fiscal.

## **2.7- Dos serviços utilizados como insumo**

No julgamento “a quo” foram glosados os valores dos serviços de “Manutenção de Máquinas e Equipamentos, Conserto em produto malha de aço”, por não restar comprovado que o atendimento aos critérios legais exigidos no art. 3º, § 2º e § 3º da Lei nº 10.637/2002.

A interessada inicia sua argumentação afirmando que é indevido o indeferimento do crédito em relação às aquisições de serviços, não aplicados diretamente na produção, por serem fundamentais para o seu processo produtivo. Ainda, alega que não calculou créditos sobre todos e quaisquer serviço que contratou, mas somente sobre “*serviços necessários para o conserto e manutenção de máquinas e equipamentos*”, serviços estes “*essenciais para o processo produtivo*”; diz que tal natureza “pode ser confirmada através da análise dos serviços glosados constantes no Anexo I do despacho decisório”.

A presente questão se assemelha à do item anterior- peças em geral, onde não se trata de não ser, mas sim da ausência de comprovação que seja.

De fato, é ônus do contribuinte provar o seu direito creditório, nos termos dos art. 170 do CTN c/c art. 373 do CPC/15. O contribuinte figura como titular da

pretensão e, como tal, possui o ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando, notadamente por intermédio de sua escrita contábil e fiscal e respectiva documentação de suporte que o direito invocado existe.

Assim, quanto a itens que não foram adequadamente descritos, importaria ao deslinde da suposta controvérsia que fossem trazidos aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório relativo a tais itens, capazes de demonstrar de forma cabal que incidiu em erro a unidade de origem ao glosá-los. Mas assim não aconteceu.

Desta feita, remetemo-nos aos mesmos fundamentos de decisão aventados no item 3 deste voto para manter a presente glosa sobre o crédito pleiteado.

## **2.8- Ativos Imobilizados**

### **2.8.1- Do Anexo V- Da Construção do Frigorífico**

Do Anexo V, a glosa foi sobre o “construção do frigorífico” parte da produção. Acontece que a Recorrente, inicialmente, limitou a sua defesa em relação as glosas relacionadas aos Anexos III e IV do despacho decisório, e, assim, expressamente, apresentou anuência com a glosa do Anexo V- Da Construção do Frigorífico.

Como essa matéria não consta da impugnação, sendo abordada apenas em sede recursal, resta inviável o seu conhecimento em face da preclusão.

Há inúmeros precedentes do CARF consolidando o entendimento de que a matéria não trazida na Impugnação precluiu e não pode ser analisada em segunda instância, o contrário representaria supressão da primeira instância. Vide, por exemplo:

"PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO.

Não pode a Recorrente alegar, em sede recursal, matéria não impugnada, caso contrário ter-se-ia a análise inicial de defesa na fase recursal, o que causaria supressão de instância, pois os argumentos levantados seriam analisados apenas e diretamente em segunda instância" (CARF, 3ª Seção, 2ª Câmara, 2ª Turma Acórdão nº 3202001.601, Sessão de 18 de março de 2015, Rel. Cons. Gilberto de Castro Moreira Júnior).

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão ad quem se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e de violação ao devido processo legal" (CARF, 2ª Seção, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 2302002.387, Sessão de 13 de março de 2013, Rel. Cons. Arlindo da Costa e Silva).

Consequentemente, não há que se falar em constituição de lide no tocante a matéria de defesa não trazida na manifestação de inconformidade, mas que veio aos autos somente no recurso voluntário em razão da preclusão.

A preclusão encontra fundamento no art. 303 do CPC:

Art.303. Depois da contestação, só é lícito deduzir novas alegações quando:

I- relativas a direito superveniente;

II- competir ao juiz conhecer delas de ofício;

III- por expressa autorização legal, puderem ser formuladas em qualquer tempo e juízo.

Por sua vez, além do que, o Decreto n.º 70.235/72 dispõe:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:

i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;

ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;

iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade. (MARINONI Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. Manual do Processo de Conhecimento. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, apud CHIOVENDA, Giuseppe. "Cosa giugata e preclusione", in il "Saggi di diritto processuale civile. Milano: Giuffrè, 1" 1993, vol. 3. p. 233.)

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa. No caso em tela ocorreu a preclusão temporal, consistente na perda da oportunidade que o contribuinte teve para tratar da questão na impugnação, sendo certo que os princípios da informalidade, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa, referidos na peça recursal, não socorrem a pretensão da Recorrente.

Assim, com fundamento em sede recursal, somente, é possível apresentar novas alegações em casos excepcionais como preceitua o art. 342 do CPC, sob pena da ocorrência da preclusão, o qual o transcrevemos:

Art. 342. Depois da contestação, só é lícito ao réu deduzir novas alegações quando:

I- relativas a direito ou a fato superveniente;

II- competir ao juiz conhecer delas de ofício;

III- por expressa autorização legal, puderem ser formuladas em qualquer tempo e grau de jurisdição.

Ora, para o conhecimento do recurso voluntário há necessidade de que exista coerência entre a manifestação de inconformidade e o recurso apresentado, pois a lógica do sistema implica em considerar que este busca a reforma da decisão denegatória do seu pedido formulado conforme os contornos estabelecidos pela manifestação de inconformidade.

Todavia, uma vez constatado que o contribuinte alegou defesa que não constam na manifestação de inconformidade, por certo que se opera a inovação da defesa, pelo que, não poderá ser conhecido o recurso, caso contrário, implicaria em aceitar como válida a inovação à lide na fase recursal, ocasionando ofensa ao devido processo legal, bem como ofensa ao princípio da devolutibilidade, principalmente porque ao julgador de piso não foi dada a possibilidade de enfrentar as questões agora trazidas no recurso, o contrário, seria supressão de instâncias, o que não permitido pela legislação processual.

Além do que, como já dito, a falta de adequação entre o recurso e a manifestação de inconformidade configura necessariamente ausência de lide em relação à matéria agora impugnada apenas em segundo grau.

Ante o exposto, neste tópico, face da ocorrência de inovação dos argumentos da defesa, não há como afastar a glosa relativa ao aproveitamento de crédito sobre encargos de depreciação referente ao Anexo V- Da Construção do Frigorífico, parte da produção.

## **2.9- Da Correção Monetária**

Por último, a Recorrente requer o reconhecimento da correção monetária sobre o valor dos créditos pleiteados pela contribuinte.

Voto por aplicar a incidência da SELIC, ante o indeferimento do pedido de ressarcimento apresentada pela Recorrente pela Fazenda Pública.

Todavia, em observância ao art. 62 do Regimento Interno do RICARF que veda aos membros destas turmas de julgamento deixarem de observar decisão definitiva do STJ ou do STF, em sede de recursos repetitivos nos moldes dos arts. 1.036 a 1.041 do NCPC, e, no que diz respeito à aplicabilidade da Súmula 125 proferida por este C. CARF, a qual afasta a aplicação de correção monetária ou juros aos pedidos de ressarcimento de PIS e COFINS, é mister esclarecer o que segue.

A Súmula 125 se restringe aos créditos escriturais do regime não cumulativo para fins de dedução do PIS e da COFINS devidos pela incidência dos tributos em cada período de apuração, a qual prevê a não incidência de correção monetária ou juros sobre os pedidos de ressarcimento, pois pela natureza escritural dos créditos, e, a ausência de pleito, não há como se falar em mora por parte da Fazenda Pública.

Sendo assim, partindo da Súmula CARF n. 125 e dos artigos 13 e 15 da Lei n. 10.833, de 29.12.2003, que vedam a atualização monetária de créditos objeto de ressarcimento de COFINS e contribuição ao PIS não cumulativas, já era pacífico

na jurisprudência, o entendimento de que créditos escriturais decorrentes do princípio da não cumulatividade (Recurso Especial n. 1.035.847/RS), poderiam ter a sua natureza escritural descaracterizada, quando restasse configurada resistência ilegítima ao ressarcimento por parte do Fisco (Súmula STJ nº 411).

Neste sentido, em 06.05.2020, sob relatoria do Ministro Sérgio Kukina, foi publicada decisão da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que julgou procedente o Recurso Especial n. 1.767.945/PR, apreciado sob a sistemática dos recursos repetitivos (Repetitivo n. 1003). Na ocasião, foi firmada a seguinte tese: *“O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)”*, como transcrevemos a ementa *“in verbis”*:

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes:

(a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ);

(b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e

(c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010- Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

(...)

6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

7. Resolução do caso concreto: Recurso Especial da Fazenda Nacional provido. REsp1767945/PR, Recurso Especial 2018/0243465-0. Relator(a) Ministro Sérgio Kukina. Órgão Julgador S1- Primeira Seção, Data do Julgamento 12/02/2020. DJe 06/05/2020.

Ante todo o exposto, o REsp n.º 1.767.945/PR, julgado em sede de recursos repetitivos, teve seu acórdão publicado em 06/05/2020, com trânsito em julgado em 28/05/2020, ou seja, posteriormente à Súmula CARF n.º 125. Por esta razão, em observância ao art. 62 do Regimento Interno do RICARF, entendo que a Súmula n.º 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incidirá correção monetária ou juros sobre o crédito pleiteado, quando mantida a sua natureza escritural, bem como, quando não houver resistência injustificada por parte do Fisco superior a 360 dias contados da data do pedido de ressarcimento nos termos do que foi decidido pelo STJ.

Nestes termos, voto por aplicar a incidência da SELIC, ante o indeferimento do pedido de ressarcimento apresentada pela Recorrente pela Fazenda Pública.

### III- DA CONCLUSÃO

3.1- Diante do exposto, VOTO para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para:

- i) afastar as glosas incidentes sobre os créditos decorrentes da aquisição de embalagens e etiquetas, lubrificantes e combustíveis;
- ii) afastar as glosas incidentes sobre os créditos decorrentes da aquisição dos correspondentes ao CFOP 1556/2556, respectivamente: detergente e fibra para limpeza pesada e leve, e, Hidróxido de Sódio e Soda Cáustica; e,
- iii) reconhecer a incidência da SELIC sobre o crédito pleiteado contando-se a partir dos 360 dias do pedido.

## CONCLUSÃO

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para i) afastar as glosas incidentes sobre os créditos decorrentes da aquisição de embalagens, etiquetas, lubrificantes e combustíveis; ii) afastar as glosas incidentes sobre os créditos decorrentes da aquisição dos correspondentes ao CFOP 1556/2556, respectivamente: detergente; fibra para limpeza pesada e leve e, Hidróxido de Sódio e Soda Cáustica; e iii) reconhecer a incidência da SELIC sobre o crédito pleiteado após 360 dias do pedido.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora