



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10930.723161/2017-84
ACÓRDÃO	3401-013.024 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INTEGRADA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. APÓS A DECISÃO DO STJ.

Insumo, para fins de apropriação de crédito de PIS e Cofins, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Ainda assim, para serem considerados insumos geradores de créditos destas contribuições, no sistema da não cumulatividade, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens e serviços destinados à venda, devem observar os critérios de essencialidade ou relevância em cotejo com a atividade desenvolvida pela empresa.

COFINS, NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.. VESTUÁRIO E UNIFORMES. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO.

Em não se tratando de pessoa jurídica beneficiada explore as atividades de limpeza, conservação e manutenção e não demonstrada a relevância do uso dos referidos uniformes no processo produtivo não é possível a concessão do crédito de insumo das contribuições não cumulativas.

COFINS, NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. BIG BAGS.

Consideram-se insumos, enquadráveis no critério de essencialidade, os materiais das embalagens para transporte, quando estas demonstrarem ser necessárias à preservação da integridade e qualidade dos produtos até a entrega ao adquirente.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação.

INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de matérias em sede recursal fundamentada em argumentos díspares daqueles apresentados na fase de defesa administrativa anterior, por preclusão, pois viola o princípio da dialeticidade e suprime instância, exceção cabível apenas quanto àquelas de ordem pública.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário no que diz respeito à glosa das despesas com pallets, em razão de sua preclusão e, na parte conhecida, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, revertendo, por unanimidade de votos, as glosas com embalagens para armazenagem e transporte (big bags), e, por maioria de votos, mantendo as glosas com uniformes; vencido Conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior que revertia as glosas relativas às calças de polibrim. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-013.022, de 22 de maio de 2024, prolatado no julgamento do processo 10930.722727/2016-70, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Celso José Ferreira de Oliveira, Laércio Cruz Uliana Júnior, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Catarina Marques Moraes de Lima (substituta integral) e Ana Paula Giglio (Presidente Substituta).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF

nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face de acórdão que julgou **improcedente/procedente em parte a Manifestação de Inconformidade** apresentada pela contribuinte acima identificada, relativa ao Pedido de Ressarcimento de **Cofins não cumulativa – Mercado Interno**.

A Manifestação de Inconformidade foi proposta contra o Despacho Decisório que **reconheceu parcialmente o valor de direito creditório pleiteado**.

Com base em memórias de cálculo, memoriais descritivos, planilhas, documentos fiscais e escrituração fiscal e contábil apresentados pela contribuinte a Autoridade Fiscal verificou tratar-se de pedido complementar.

Constatou-se, portanto, a inclusão de produtos/serviços considerados não passíveis de enquadramento no conceito de insumo, e outras irregularidades, as quais consequentemente foram glosadas. As razões do indeferimento parcial do pedido constam da Informação Fiscal.

A interessada apresentou a **Manifestação de Inconformidade**, na qual se insurgiu contra a decisão, destacando os seguintes pontos:

- **tempestividade** do recurso;
- deveria ter sido utilizado o **novo conceito de insumo** para a análise das despesas glosadas;
- possibilidade da utilização dos créditos relativos às aquisições de uniformes e equipamentos de proteção individual;
- possibilidade da **utilização dos créditos relativos embalagens** (big bags de propileno utilizadas para transporte).

Requeru a reforma do Despacho Decisório e o reconhecimento do direito ao ressarcimento integral do valor solicitado, deixando de se manifestar em relação à informação de que parte do crédito pleiteado já havia sido utilizada quando da análise do pedido de ressarcimento original.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil decidiu **pelo deferimento parcial** das razões da Manifestação de Inconformidade, revertendo as glosas relativas aos Equipamentos de Proteção Individual (EPIs).

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário**, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Manifestação de Inconformidade relativas às **matérias cujas glosas foram mantidas**, trazendo, ainda, **pedido de reversão das glosas relativas à aquisição de pallets** utilizados no armazenamento e transporte da matéria prima e do produto final.

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:

Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Novo Conceito de Insumo

Conforme mencionado, verifica-se que o **cerne da presente lide** envolve a matéria do **aproveitamento de créditos de PIS e Cofins** apurados no regime não cumulativo e a consequente **análise sobre o conceito jurídico de insumo dentro de nova sistemática** para os itens glosados pela fiscalização. Tais itens serão analisados individualmente no presente voto, em tópicos a seguir.

Cabe inicialmente tecer algumas considerações sobre a forma de interpretação do conceito de insumo a ser adotada neste voto.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da Cofins foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a Cofins. A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS/Cofins.

Por meio da Instrução Normativa nº 247, de 2002 (com redação dada pelas Instruções Normativas nºs 358/2003- art. 66 e nº 404/2004- art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento de PIS/Cofins. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos foi excessivamente restritiva,

assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). As Instruções Normativas RFB nºs 247, de 2002 e 404, de 2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo fosse diretamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI trouxe critério demasiadamente restritivo, contrariando a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS/Cofins. Entendeu-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (do IRPJ), pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos. O Superior Tribunal de Justiça acabou por definir tal critério ao julgar, pela sistemática dos recursos repetitivos, o recurso especial nº 1.221.170-PR, no sentido de reconhecer a **aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo** para os créditos de PIS/Cofins não cumulativos. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe a seguinte 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 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. 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.”**

(Destacou-se)

O acórdão do REsp, ao ser proferido pela sistemática dos **recursos repetitivos** (tendo já ocorrido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional), determina que os **Conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão**, em razão de disposição contida no Regimento Interno do Conselho.

Para melhor subsidiar e elucidar o adequado direcionamento das instruções contidas no acórdão do STJ traz-se a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, a qual melhor esclarece a forma de interpretação do conteúdo da decisão do Tribunal:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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 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.”

(Destacou-se)

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que 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. Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota da PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesta linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço

depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido). Assim, **para que determinado bem ou serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS/Cofins, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva comprovação destas características.**

Das Glosas com Uniformes

A decisão de primeira instância manteve a glosa do direito creditório relativo ao custo com uniformes com base no fundamento de que não teria restado comprovado nos autos quais as atividades desempenhadas pela Recorrente estariam submetidas à fiscalização sanitária. Ou seja quais as atividades demandariam a utilização obrigatória de uniformes e quais não seriam essenciais ao processo produtivo.

A Recorrente reitera que o laudo de processo produtivo apresentado comprovaria que os funcionários devem realizar atividades que envolvem transporte, armazenamento e limpeza de alimentos. Entretanto não traz a separação de quais dos uniformes utilizados por seus funcionários seriam destinados a equipes que atuam no processo produtivo e quais seriam utilizados pelo pessoal administrativo. Pede a reversão da glosa das despesas com uniformes como um todo.

Conforme mencionado na decisão da DRJ/09: **“gastos com vestimentas são considerados essenciais e relevantes no caso de uma indústria alimentícia, porque são itens obrigatórios no processo produtivo desse tipo de empresa. Apesar de a contribuinte informar que desenvolve atividades que seriam objeto de fiscalização sanitária, não há nos autos indicação clara acerca de quais seriam essas atividades, ou seja, de quais atividades demandariam a utilização obrigatória de uniformes.** O que consta é que a contribuinte recebe e processa grãos diversos (soja, milho, trigo e café) e produz derivados de milho e rações, além de beneficiar sementes e produzir sucos concentrados de laranja”.

Efetivamente, empresas que para estarem aptas a exercer sua atividade econômica necessitam utilizar uniformes especiais para o manuseio de produtos alimentícios, atendendo, assim requisitos sanitários (da ANVISA ou do MAPA) possuem a possibilidade de utilizar estes custos como essenciais e relevantes para a consecução de suas atividades. Entretanto, **se faz necessária a demonstração que os custos com estas vestimentas sejam**

efetivamente utilizados no processo produtivo da empresa, e não, por exemplo, em sua atividade administrativa.

Considerando a planilha das vestimentas glosadas pela fiscalização (fls 173/176) a decisão a quo, reverteu as glosas de todos os itens que pudessem de alguma forma ser verificados como sendo utilizados no processo produtivo (p. ex: vestimentas de proteção, vestimentas de segurança, sapatos e botas de segurança...), conforme se pode verificar na explicação da reversão das glosas às fls 383/388.

Foram mantidas as glosas apenas de itens como calças de Polibrim, camisetas de malha e uniformes de telefonia em razão da não comprovação de que tais itens seriam efetivamente utilizados no processo produtivo. Após a decisão de primeira instância, caberia a Recorrente trazer aos autos demonstração de que tais uniformes seriam também utilizados no processo produtivo e não na área administrativa, por exemplo. Tais demonstrações não foram efetuadas.

Nos casos de pedidos de ressarcimento e/ou compensação é obrigação daquele que pleiteia o crédito a demonstração inequívoca de seus direitos. Cabe ao recorrente demonstrar de forma inequívoca o direito pleiteado. Este Conselho adota posição é pacífica no sentido de que o ônus da prova, em pedidos de restituição, ressarcimento e compensação pertence ao contribuinte, maior interessado no pleito, conforme se verifica através das ementas de acórdãos abaixo transcritas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: **2000**

COFINS. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA.

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado para sua apreciação.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PROVA. COMPROVAÇÃO. ART. 170 DO CTN.

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. A prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser provido.

Processo nº 10183.908046/2011-92. Acórdão nº 3201-005.809. Relator: Conselheiro: Laercio Cruz Uliana Junior.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do Fato Gerador: 30/04/2003

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Processo nº 13819.908819/2012-96 Acórdão nº 3002-002.105. Relator:
Conselheira: Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

Decorre deste entendimento que **caberia ao Recorrente apresentar provas e contra provas, a fim de deixar demonstrado de forma clara e transparente o direito pleiteado**. Tal fato foi mencionado na decisão de primeira instância, ainda assim a interessada não trouxe aos autos quaisquer documentos que pudessem demonstrar as alegações constantes em suas peças de defesa.

Pelo exposto, voto por **negar provimento** a este pedido do Recorrente.

Das Glosas com Embalagens de Transporte (Big Bags)

A fiscalização promoveu a **glosa dos créditos relativos as contribuições sobre aquisições de “Big Bag”**, por entender que as **embalagens para transporte** e os respectivos materiais utilizados na operação não poderiam ser considerados insumos, uma vez que o transporte do produto **não se constitui em etapa do processo produtivo**. Entendimento este que foi esposado pela decisão de primeira instância.

A Recorrente argumenta que **tal tema encontrar-se-ia pacificado** por este Conselho. Reitera, ainda a **essencialidade na aquisição das big bags (sandbag)** utilizadas para o correto armazenamento de grãos e o transporte de alimentos. Informa que a Instrução Normativa nº 29/2011 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento **estabeleceria o uso das big bags no caso de amostragem de grãos**. Em suas palavras: *“o uso das big bags também decorre de norma infralegal do órgão administrativo competente”*. (fl 438)

Neste caso a conservação de produtos perecíveis durante o transporte, em operações de venda ou entre estabelecimentos, é matéria regulamentada, razão pela qual as medidas tomadas pelas empresas que atuam no setor se mostram não apenas essenciais mas imprescindíveis, sob pena de se inviabilizar o negócio.

Trata-se de matéria também já enfrentada no CARF, conforme se verifica dos trechos de ementa a seguir transcritos:

PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM E DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os custos/despesas incorridos com embalagens utilizados para acondicionamento e transporte, como garrafas para iogurte, potes, tampas de alumínio, rótulos, caixas de papelão, sacos de papel c/ plástico, filme “stretch, pallet de madeira, entre outros, enquadraram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Acórdão nº 3302-011.391. Relatora Conselheira Denise Madalena Green.

Data do julgamento:. 28/07/2021

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Acórdão nº 3302-011.168. Relator: Gilson Macedo Rosenburg Filho. **Data do julgamento:.** 22/06/2021.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALLETS. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

Acórdão nº 3201-005.563. Relator: Leonardo Correia Lima Macedo. **Data do Julgamento:.** 21/08/2019.

Desta forma, **devem ser revertidas as glosas relativas às embalagens do tipo big bags.**

Das Glosas dos Pallets

Finalmente, a parte requer a **reversão das glosas das despesas de aquisição de pallets** que argumenta serem essenciais em seu processo produtivo.

Conforme se salientou no relatório, **tal tema não foi trazido para análise na primeira instância**. Em seu Recurso Voluntário a contribuinte expõe situações fáticas e jurídicas, que entende laborar a seu favor, **inovando o litígio**. O limite da lide, entretanto, deve circunscrever-se unicamente aos termos da impugnação ou manifestação de inconformidade.

Em relação a estes argumentos trazidos no Recurso Voluntário verifica-se que **extrapolam o que foi aduzido na Impugnação, constituindo inovação recursal**. A pretensão da Recorrente é reabrir matéria preclusa, o que é rejeitado pelo ordenamento processual civil em vigor, e rechaçado pelo Código de Processo Administrativo Fiscal de que trata o Decreto nº70.235 de 1972, que assim dispõem sobre o tema:

“**Art. 14.** A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

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;

(...)

§ 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.
- (...)

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

Desta forma, a matéria objeto do Auto de Infração que não foi contestada por ocasião da apresentação da Impugnação deve ser considerada como não impugnada e, em **virtude da preclusão consumativa, tornou-se definitiva na esfera do processo administrativo fiscal**.

Tivesse a Recorrente, exposto as razões colacionadas com o Recurso Voluntário em sua Impugnação, as autoridades julgadoras de primeira instância poderiam as ter apreciado. Não há como se superar os argumentos decisórios da instância de origem, pois as **alegações trazidas no Recurso Voluntário não são de ordem pública**, razão pela qual, não podem ser conhecidas de ofício.

A jurisprudência é pacífica em relação a esta matéria:

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

Data do fato gerador: 31/07/2007

INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente deduzida em manifestação de inconformidade. Opera-se a preclusão do direito alegar novos fatos em sede recursal. O limite da matéria em julgamento é delimitado pelo que vier a ser alegado em impugnação ou manifestação de inconformidade.”

Processo nº: 10980.920569/2012-01. **Acórdão** nº 3003-001.812, de 15/06/2021 **Relatora**: Conselheira Ariene d’Arc Diniz e Amaral.

“ASSUNTO: **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1997

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Constitui inovação recursal a alegação, deduzida na fase recursal, de fundamento jurídico não suscitado na impugnação e não apreciado pela instância a quo.”

Processo nº 16327.001740/2000-85. **Acórdão** nº 1201-005.549, de 08/12/2021. **Relator**: Conselheiro Jeferson Teodorovicz.

“ASSUNTO: **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/11/2009 a 30/11/2009

INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A inovação dos argumentos de defesa, em sede de recurso voluntário, viola as regras do processo administrativo fiscal, dada a ocorrência de preclusão consumativa.”

Processo nº 12448.918544/2012-00. **Acórdão** nº 3002-002.069, de 16/09/2021. **Relator**: Conselheiro Paulo Régis Venter.

Nestes termos, no caso ora em análise, **operou-se o instituto da preclusão** em razão a estes temas não anteriormente abordados, razão pela qual, estes tópicos recursais não devem ser conhecidos.

Diante do exposto, voto no seguinte sentido:

- i) **não conhecer de parte do Recurso Voluntário** no que diz respeito às glosas das despesas com pallets em razão de sua **preclusão**; e
- ii) na parte conhecida, em dar **parcial provimento** ao presente recurso, **revertendo as glosas com embalagens para armazenagem e transporte** (big bags) e mantendo as demais glosas.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer de parte do Recurso Voluntário no que diz respeito à glosa das despesas com pallets, em razão de sua preclusão e, na parte conhecida, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, revertendo as glosas com embalagens para armazenagem e transporte (big bags), e mantendo as glosas com uniformes.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio – Presidente Redatora