



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10940.904546/2018-11
ACÓRDÃO	3202-003.280 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PISA INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E PROVAS EM MOMENTO POSTERIOR À IMPUGNAÇÃO/MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

A apresentação de provas em momento posterior ao prazo legal requer que reste demonstrada a ocorrência de uma das razões contidas no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972. A matéria não pode ser apreciada em tese, mas sim somente após a apresentação pelo contribuinte, não sendo conhecida quando não constar nos autos a tentativa de juntada, sequer, a destempe de quaisquer documentos comprobatórios.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DECLARAÇÕES. RETIFICAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS e da COFINS está condicionado à apresentação das EFD-Contribuições retificadoras dos respectivos períodos de apuração, de forma a se demonstrar, inequivocamente, não só a existência dos créditos pleiteados, como, também, que não houve sua utilização anterior. Súmula CARF nº 231.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CONCEITO DE INSUMO. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp 1.221.170/PR. Súmula CARF nº 235.

BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. CRÉDITO. VEDAÇÃO LEGAL.

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições para o PIS e da COFINS.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Nos pedidos de restituição/ressarcimento e declaração de compensação, incumbe ao sujeito passivo a prova do direito alegado. À mingua de prova do seu direito, deve-se negar provimento ao pedido.

VENDA DE PAPEL. CONDIÇÕES PARA ISENÇÃO DE PIS/COFINS.

Para usufruir da redução a alíquota zero de PIS/COFINS, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de papel, os fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas ou editoras e as gráficas obrigam-se à inscrição no Registro Especial, não podendo promover o despacho aduaneiro, a aquisição, a utilização ou a comercialização do referido papel sem prévia satisfação dessa exigência.

A concessão do Registro Especial dar-se-á por estabelecimento, de acordo com a atividade desenvolvida, e será específico para: fabricante de papel (FP), usuário (UP), importador (IP), distribuidor (DP), e gráfica (GP), sendo que, na hipótese de a pessoa jurídica exercer mais de uma das atividades previstas, será atribuído Registro Especial a cada atividade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, somente para reverter as glosas dos créditos sobre as despesas com embalagens.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte contra o acórdão proferido pela 7ª Turma da DRJ/BSB, que decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade e pelo não reconhecimento do direito creditório.

O despacho decisório concluiu pela homologação parcial dos débitos declarados, deferindo em parte o pedido de restituição, em razão de glosas de créditos da COFINS não cumulativa, referente ao 3º trimestre de 2014.

Entendeu a autoridade fiscal que a análise dos benefícios fiscais não deve ampliar o conceito em que a lei o estabelece de forma clara (art. 111 c/c art. 108, ambos do CTN); que a comprovação do direito ao crédito é ônus do contribuinte; e a apuração do crédito deve ser realizada no período da aquisição dos insumos ou da ocorrência das despesas, conforme incisos do parágrafo 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Deste modo, a autoridade fiscal houve por bem efetuar glosas sobre despesas com **(1)** bens e serviços utilizados como insumos, **(2)** energia elétrica, **(3)** operações não comprovadas, **(4)** notas fiscais de outros períodos, **(5)** embalagens, **(6)** aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, **(7)** fretes, **(8)** transferências entre filiais e **(9)** valores inexistentes ou não identificados. Além disso, houve a reclassificação das receitas com papel imune para efeitos do cálculo do rateio proporcional.

Cientificado do despacho decisório, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, na qual defende sua interpretação ao conceito de insumo, pede pela apresentação de documentos em momento posterior, pugna pelo direito ao crédito extemporâneo, ao crédito sobre embalagens, sobre mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições, sobre despesas de fretes, inclusive entre seus estabelecimentos e defende a restituição do crédito abatido em operação com papel imune.

A manifestação de inconformidade, devidamente apresentada ao órgão julgador de primeira instância, foi considerada **improcedente**, não se reconhecendo o direito creditório pleiteado, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido na Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica. Sendo essa a regra geral, não aplicável quando a lei trata de casos específicos de creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE.

As embalagens para transporte, acondicionamento e conservação, por serem acrescidas após o término do processo produtivo, não podem ser classificadas como insumos para fins de aproveitamento de créditos da não cumulatividade.

FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

São considerados insumos, além do frete pago na aquisição de matéria-prima e insumos, quando suportados pelo comprador, e do frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, também as despesas efetuadas para o transporte de matéria-prima ou de produtos em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica. Demais casos não estão contemplados em lei.

INSUMOS ADQUIRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Na legislação do PIS e da COFINS não existe previsão para ressarcimento de créditos “extemporâneos”, ou seja, calculados em período diverso do previsto. Corretamente contabilizados, remanescendo saldo de créditos apurados em um mês, o sujeito passivo pode mantê-lo na escrituração contábil para utilização para dedução do PIS ou da COFINS devidos em meses subseqüentes. Mas a apuração deve observar o regime de competência ou, no caso de insumos, o mês de aquisição dos mesmos. Havendo erros na apuração, devem ser retificados os Demonstrativos (DACON ou EFD) dos períodos pertinentes. O pedido de ressarcimento deve referir-se a um único trimestre-calendário (Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017).

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE

A apresentação de provas em momento posterior à impugnação está restrita às situações elencadas n § 4.º, art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

NÃO-CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. VENDA DE PAPEL IMUNE.

O ressarcimento dos créditos do PIS/COFINS à luz do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, quando proveniente de receita da venda de papel imune, só é possível se o adquirente detiver Registro Especial de acordo com a operação efetuada. Lei 10.865/2004, art. 28; art. 1º da Lei nº 11.945/2009; e IN SRF 976/2009.

RESSARCIMENTO. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS A CONTRIBUIÇÃO DO PIS/PASEP. IMPOSSIBILIDADE.

Não existe a possibilidade de creditamento ligado a aquisição de bens ou serviços não sujeitos à contribuição do PIS/COFINS. Lei nº 10.637/02, art. 3º, §2º e Solução de Consulta Cosit nº 227/2017.

Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido**

Cientificado do acórdão da DRJ, o contribuinte apresentou recurso voluntário, ratificando as alegações apresentadas na manifestação de inconformidade, sustentando que deve ser reformada a decisão recorrida, a fim de se reconhecer a totalidade do direito creditório.

Conclusos, os autos foram distribuídos à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento do presente recurso voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, contudo, deve ser conhecido apenas em parte, pelas razões a frente demonstradas.

PRELIMINAR**1. APRESENTAÇÃO DE PROVAS EM MOMENTO POSTERIOR À MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE**

A recorrente pugna pela apresentação de documentos em momento posterior à manifestação de inconformidade. O julgador de piso assim analisou a questão:

A contribuinte argumenta que ainda está a procurar os documentos solicitados. Porém, quanto a possibilidade de juntada de novos documentos em momento posterior a impugnação, primeiramente há que se reproduzir as disposições contidas no § 4.º, art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972:

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).

Como se vê, a apresentação de provas em período posterior ao prazo legal poderá ser efetuada desde que reste demonstrado pela defesa a ocorrência de uma das razões acima indicadas, o que não ocorreu no caso em concreto. **De qualquer forma, esta é uma questão a ser apreciada, concretamente, apenas quando do eventual encaminhamento ou produção de prova nova. À evidência, não é matéria a ser apreciada em tese, até mesmo porque não consta nos autos a tentativa de apresentação de quaisquer outros documentos comprobatórios.** (destaquei)

Em seu recurso voluntário, a recorrente introduz a matéria da seguinte forma:

32. Ocorre que, nesse mesmo sentido, anteriormente a decisão recorrida, perpetrrou-se a glosa de outros créditos relacionados a comprovantes bancários em que não constavam a autenticação mecânica de pagamento, não podendo aferir se a despesa definitivamente perpetuou.

33. Veja-se que a Contribuinte ainda está a procurar os documentos pertinentes e requeridos pela Fiscalização; tarefa esta que não é simples, vez que estamos tratando de períodos demasiadamente pretéritos.

34. Convém esclarecer que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sedimentou o entendimento de ser possível a apresentação de documentos após a interposição da impugnação. Veja-se:

Acórdão: 1301-001.958

Número do Processo: 19515.005831/2009-42

Data de Publicação: 29/03/2016

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2005

VERDADE REAL E VERDADE FORMAL.

A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa.

No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.

35. Assim, apenas para deixar consignado, com relação aos documentos faltantes, estes serão apresentados em momento oportuno, da maneira mais célere possível, a fim de que glosa perpetrada no despacho decisório seja devidamente afastada.

A matéria proposta pela recorrente não passa de exercício de dialética, pois, até o presente, ela não requereu a juntada de qualquer novo documento aos autos. Como bem dispôs a decisão supracitada, é possível a violação ao princípio da verdade material pela não apreciação de documentos juntados após a impugnação tempestiva e antes da decisão proferida, contudo, no presente, sequer houve a juntada intempestiva, o que não merece maiores digressões.

Rejeito a preliminar.

MÉRITO

Inicialmente é imperioso destacar que, no relatório fiscal e no acórdão recorrido, verifica-se a aplicação do conceito de insumo, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, tomando-se como diretrizes os critérios da essencialidade e relevância para os bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, sendo a decisão incorporada, no âmbito da Receita Federal do Brasil, através do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Após longo arrazoado sobre o conceito de insumo, a recorrente passa a argumentar sobre suas razões para reversão das glosas, cujos capítulos passo a analisar.

1. ENERGIA ELÉTRICA

A autoridade fiscal verificou inconsistências nas informações declaradas pela recorrente e as faturas de energia elétrica. Todavia, a glosa deu-se pela falta de apresentação dos documentos para os quais a empresa foi intimada a apresentar na Intimação nº 352/2018 (fls. 18/21) e pela utilização de créditos de outros períodos.

Em sua manifestação de inconformidade, a recorrente requerer apresentação de documentos após a manifestação de inconformidade, alegando complexidade na tarefa para obtenção das provas das despesas. Não havendo a apresentação da prova, nada pôde fazer o julgador de piso.

Já o recurso voluntário sequer trata desta matéria, do que se considera decisão definitiva, nos termos do parágrafo único do art. 42, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. **Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário** ou não estiver sujeita a recurso de ofício. (destaquei)

2. EMBALAGENS

A recorrente possui objeto social a industrialização de papel imprensa, papéis para impressão e escritura, pasta mecânica e seus derivados, nessa linha, defende que as embalagens estabelecem proteção e acondicionamento do produto final para transporte, para isso relaciona cada item utilizado com sua função:

- PAPEL KRAFT Material utilizado para dar acabamento à embalagem, evitando que as pontas do papel capa fiquem expostas, garantindo a não-absorção de umidade.
- TUBETE KRAFT Material utilizado como suporte para o enrolamento do papel, permitindo, assim, a confecção da bobina.
- DISCO PAPEL KRAFT PLASTIFICADO Material utilizado para dar acabamento à embalagem, evitando que as pontas do papel capa fiquem expostas, garantindo a não-absorção de umidade.
- FITA ADESIVA DUPLA FACE Material utilizado para realizar emendas necessárias nas folhas quando ocorre alguma quebra no produto.
- FITA POLYEESTER Material utilizado para fixação das embalagens aos fardos de madeira.
- FITA CREPE Material utilizado para auxiliar na fixação das laterais do papel capa.
- FITA ADESIVA Material utilizado para realizar emendas necessárias nas folhas quando ocorre alguma quebra no produto.
- FITA SIMPLES FACE Material utilizado como reforço nas emendas feitas, com o objetivo de garantir a qualidade do procedimento.
- ROLOS DE FITA ADESIVA Material utilizado para preencher os furos do papel.
- PAPEL EMBALAGEM KRAFT EXTRUSADO Material utilizado para a embalagem de bobinas PAPEL KRAFT MARROM Material utilizado para a embalagem de bobinas.

A matéria não demanda maiores digressões após a edição da Súmula CARF nº 235:

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp 1.221.170/PR.

Como as embalagens claramente possuem função de preservação dos produtos fabricados pela recorrente, cabe o provimento do recurso com a consequente reversão das glosas dos créditos deste capítulo.

3. FRETES

A recorrente defende o direito ao crédito de diversas modalidades de serviços de frete, citando, como exemplos, a remessa para industrialização por encomenda, a remessa de material para conserto, as devoluções de venda e o transporte de produto acabado entre seus estabelecimentos, contudo, sem demonstrar e se aprofundar nos aspectos de cada operação que permita sua classificação como insumo.

Ademais, a recorrente sustenta que o frete e o transporte compõem o custo da matéria-prima e, como há sua absorção no custo, ensejam o direito ao crédito. A afirmação da recorrente vai de encontro à regra de creditamento autônomo dos fretes, pois, ora, se o frete está absorvido no custo do produto adquirido e, por isso, já houve o creditamento, a concessão de novo crédito sobre o frete tratar-se-ia de duplicidade.

Pois bem, afastando-se tal linha lógica, passamos à análise sobre os créditos pleiteados.

Em tese, no que concerne o frete para industrialização por encomenda, por se tratar de etapa no processo produtivo, seria possível enquadrá-lo no conceito de insumo definido pelo STJ, no qual se deve analisar sob a luz da essencialidade e da relevância, encontrando amparo no art. 3º, II, das leis de regência das contribuições.

Quanto às remessas de material para conserto, a recorrente não traz elementos sobre quais consertos os fretes se referem, o que impossibilita a correta verificação da essencialidade e relevância. Deste modo, por ausência de dialeticidade e elementos probatórios, não há como socorrer o pleito da recorrente.

Em relação ao frete de devolução de vendas, de acordo com o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, apenas o frete na operação de venda, quando suportado pelo vendedor, dá direito ao desconto de crédito, não sendo possível o mesmo direito para o frete na devolução. O § 18 do art. 3º do diploma legal cuida da devolução de vendas, *in verbis*:

§ 18. No caso de devolução de vendas efetuadas em períodos anteriores, o crédito calculado mediante a aplicação da alíquota incidente na venda será apropriado no mês do recebimento da devolução. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

Nesse sentido, apenas há o direito ao crédito sobre a mercadoria devolvida e não sobre o valor do seu frete.

No que diz respeito aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa, a matéria resolveu-se com a edição da Súmula Carf nº 217:

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Contudo, o Despacho Decisório esclarece quais as despesas com fretes foram efetivamente glosadas:

7. Frete

Regra geral apenas o frete de venda permite o creditamento do PIS e da COFINS. Ocorre que a RFB vem há algum tempo também considerando como despesa geradora de crédito os fretes de aquisição desde que os produtos transportados também tenham dado direito a crédito. **Soma-se a esse requisito outro que é a obrigatoriedade de que a empresa tenha sido ela a tomadora do frete. Essa regra, inclusive, vale para todos os casos de frete, inclusive os de venda.**

Por isso que, aos nos depararmos com casos em que a empresa não é o “tomador” do frete, faz-se a glosa correspondente. (destaquei)

Portanto, a condição primordial para o creditamento é que os bens e os serviços sejam suportados por quem efetivamente pagou por eles. Não sendo a recorrente a tomadora dos serviços, não há como lhe conceder o direito ao crédito.

Nesse capítulo, nego provimento ao recurso.

4. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Sustenta a recorrente que não há qualquer restrição na lei para aproveitamento do crédito extemporâneo, de modo que não se pode restringir o direito ao crédito escriturado em momento posterior ao de competência, cabendo apenas a devida comprovação da operação e a utilização deste crédito dentro do prazo prescricional de cinco anos.

Cita precedentes deste Conselho em que se conferiu o direito ao crédito sem a devida retificação das declarações fiscais, portanto, não deve prevalecer o exacerbado formalismo como condição do registro dos créditos extemporâneos.

Sem razão a recorrente.

O crédito verificado nos períodos de apuração anteriores ao que se analisa devem ser solicitados em pedidos de restituição e declaração de compensação específicos para cada período respectivo.

É a regra estabelecida pela legislação, cuja Lei nº 9.430, de 1996, confere à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de restituição, ressarcimento e compensação, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, vigente à época do pedido.

Art. 49. **Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios,** vencidos ou

vincendos, relativos a tributos de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência; ou

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

(...)

§ 11. O crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.

Ademais, a ausência de retificação das declarações inviabiliza a apuração do rateio proporcional, que se aplica aos custos, despesas e encargos comuns, pela relação existente entre a receita de exportação e a receita não sujeita à incidência das contribuições em comparação com a receita bruta total auferidas em cada mês, o que fatalmente influencia no montante de crédito a ser reconhecido para compensação e no montante de crédito que deveria ser utilizado no desconto de débitos das respectivas contribuições daquele período.

Isso porque somente os créditos vinculados às receitas de exportação e os créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência do PIS e da COFINS são passíveis de restituição/ressarcimento e compensação, sendo vedado o ressarcimento da parcela dos créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno, apurada mediante rateio proporcional.

Não se trata de formalismo exacerbado, mas de elemento essencial do conjunto probatório do direito ao reconhecimento do crédito a ser utilizado na compensação. A retificação das declarações, assim, torna-se imprescindível para a certeza e a liquidez do crédito, cujo ônus de prová-lo, como é sabido, cabe a quem o alega, nos consagrados termos do art. 170 do CTN c/c art. 373, I, do CPC.

Outrossim, a matéria encontra-se sedimentada no processo administrativo fiscal federal, a partir da edição da Súmula CARF nº 231:

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de DCTF e Dacon retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Com efeito, nego provimento ao recurso no capítulo.

5. BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

A recorrente defende a utilização do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que disciplina o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO), para aproveitamento dos créditos dos bens não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Sem razão a recorrente. O art. 17 do referido diploma legal estabelece a possibilidade de manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

A recorrente pretende, no papel de adquirente de bens não tributados, apropriar-se de créditos. O regramento legal da sistemática da não cumulatividade expressamente veda tal situação, como se verifica do § 2º do art. 3º das leis de regência das contribuições, que é cristalino sobre a matéria:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Logo, nego provimento ao recurso.

6. GLOSAS NÃO IMPUGNADAS NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

O julgador *a quo* esclarece que a então manifestante não apresentou qualquer questionamento em relação às despesas com provisões de estrada, estradas, aluguel de kits de rádio, andaimes, locações de rádio, locação de bateria, locação de cilindro, gás freon, avaliação técnica, fita adesiva, ferramentas: broca, bico de maçarico, aparelho de soldas (item 1 do Relatório Fiscal). Deste modo, votou-se por considerar as glosas definitivas no âmbito administrativo, nos termos previstos no artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

A recorrente, por sua vez, em seu recurso, alega que impugnou integralmente as glosas efetivas pelo Despacho Decisório e busca rediscutir, de forma genérica, sobre o conceito de insumo e sobre a possibilidade de tomada de bens e serviços como insumos.

À clara luz do dia, em sua manifestação de inconformidade, não há qualquer alusão ou citação às despesas rejeitadas ou argumentação para reversão, de forma específica e identificável, de cada um dos créditos glosados. Há apenas um extenso arrazoado sobre o conceito de insumo e sobre a possibilidade de creditamento de bens e serviços como insumos.

O julgamento da causa limita-se pelo pedido, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, proferindo-se decisão *extra petita*. Não havendo a expressa contestação da matéria pela recorrente, não há pedido.

Deste modo, considero hígida a decisão recorrida. Nesse diapasão, é entendimento deste Conselho que:

PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA ANTE A INEXISTÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DAS RAZÕES TRAZIDAS EM VIA RECURSAL. INOVAÇÃO ARGUMENTATIVA NÃO CONTROVERTIDA NA INSTÂNCIA RECORRIDA. MATÉRIA INOVADORA NÃO IMPUGNADA ANTERIORMENTE.

O princípio da eventualidade norteia o processo e exige do interessado controverter em sua defesa inaugural todos os elementos de fato e de direito sobre os quais recaia sua insurgência, razão pela qual não é possível inovar em fases processuais seguintes, porquanto se opera a preclusão consumativa em relação às matérias não questionadas.

Não se conhece do recurso que pretenda inovar na análise do lançamento, em relação a controvérsia não submetida à apreciação da instância recorrida, faltando interesse processual recursal à parte que pretenda questionar matéria que não tenha sido expressamente impugnada ou contestada, exceto as de ordem pública, porquanto excepcionadas pelo ordenamento jurídico.

(Processo nº 10280.012177/99-26, Acórdão nº 1201-005.758, Sessão de 14 de março de 2023, Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque)

A rigor, a matéria recorrida de maneira genérica, em tempo e modo impróprios, não deve ser conhecida.

7. DEMAIS GLOSAS

A autoridade fiscal glosou créditos por ausência de comprovação das operações. Assim é relatado no Despacho Decisório:

O contribuinte foi intimado em três ocasiões a, entre outras coisas, apresentar notas fiscais. Em alguns casos não houve apresentação dos documentos. Tais aquisições, dada a falta de comprovação, foram desconsideradas na apuração dos créditos. (...)

Portanto, ficam glosados as bases de cálculo das aquisições cujos documentos fiscais não foram encontrados pelo contribuinte. Na planilha de glosa utilizou-se a nomenclatura “não apresentada”.

Outras operações para os quais o contribuinte não foi intimado a apresentar notas fiscais, contudo deveriam constar dos sistemas eletrônicos a que a RFB tem acesso (Sped). Algumas dessas notas não puderam ser confirmadas. Por isso foram glosadas e constam da planilha de glosa como “não confirmadas”.

(...)

Alguns itens foram glosados porque a descrição contida na nota fiscal e/ou planilha era inexistente ou deficiente e não permitiu a averiguação de que preenche os requisitos legais que permita o creditamento. Esses itens estão gravados como “descrição” na planilha de glosa.

Também foram glosados alguns casos em que o fornecedor que consta da nota fiscal é a própria empresa.

Também foram glosados créditos de aluguel cujo comprovante bancário de pagamento estava “sem autenticação” o que, obviamente, não permite aceitar tais documentos como comprovantes de efetivação das despesas.

O julgador *a quo* manteve a decisão sobre todas as glosas, em razão da não apresentação dos comprovantes de pagamento e de apresentação de comprovantes bancários sem autenticação mecânica de pagamento. Em sua manifestação de inconformidade, a recorrente alegou que ainda buscava os documentos comprobatórios, sem demais justificativas.

No recurso voluntário, a recorrente firma entendimento de que a DRJ não empenhou pela busca da verdade material e argumenta que, caso os documentos apresentados não sejam suficientes para comprovar a existência do direito creditório, deve ser determinada a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal intime a recorrente a apresentar os elementos de prova e/ou esclarecimentos que entenda necessários para comprovar a existência e validade do direito creditório pleiteado.

Não cabe à recorrente a inversão do ônus da prova, que originariamente lhe cabe por ser a autora do pedido para reconhecimento do direito creditório. Esse entendimento é pacífico neste Tribunal Administrativo:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição ou compensação apresentado desacompanhado de provas deve ser indeferido.

(Processo nº 10980.908516/2009-16, Acórdão nº 9303-011.028, Sessão de 08 de dezembro de 2020, Conselheiro Valcir Gassen)

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ÔNUS DA PROVA.

A síntese da distribuição do ônus da prova é muito fácil de compreender. Todo aquele que demandar alguém tem o dever de provar o direito objeto de sua demanda. No caso de auto de infração, cabe ao Fisco demonstrar as razões de fato e de direito que embasam a acusação fiscal. De outro lado, nos pedidos de repetição de indébito, incumbe ao sujeito passivo a prova do pagamento indevido ou a maior que o devido. À mingua de prova do direito alegado, deve-se de indeferir o direito pleiteado.

(Processo nº 10120.912150/2009-00, Acórdão nº 9303-002.556, Sessão de 09 de outubro de 2013, Conselheiro Henrique Pinheiro Torres)

Não se pode socorrer ao princípio da verdade material para suprimir a deficiência probatória causada por quem, justamente, possui os meios para comprovar o direito.

Com efeito, não há como prover o recurso.

8. PAPEL IMUNE

Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa do PIS/COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado e descontado do débito, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

No caso de restituição/ressarcimento, serão admitidos os créditos sobre os custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação e às receitas vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, na proporção do rateio em relação à receita bruta total.

É o que estabelecem o art. 5º, I, § 1º c/c art. 3º, §§ 8º e 9º, da Lei nº 10.637, de 2002, o art. 6º, I, §§ 1º e 3º, c/c art. 3º, §§ 8º e 9º e art. 15, III, da Lei nº 10.833, 2003, e o art. 17, da Lei nº 11.033, de 2004:

Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, 2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Lei nº 10.833, 2003

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...)

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Lei nº 11.033, de 2004

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

A Lei nº 10.685, de 2004, estabeleceu que cabe ao Poder Executivo disciplinar a utilização do benefício de redução de alíquotas para o PIS e para a COFINS:

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de: (Vide Lei nº 11.727, de 2008)

I - papel destinado à impressão de jornais, pelo prazo de 4 (quatro) anos a contar da data de vigência desta Lei ou até que a produção nacional atenda 80% (oitenta por cento) do consumo interno, **na forma a ser estabelecida em regulamento do Poder Executivo**; (Vide Lei nº 11.727, de 2008); (destaquei)

O Decreto nº 6.482, de 2009, veio disciplinar a regulamentação para a alíquota zero no caso de papel imune:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero, até 30 de abril de 2012 ou até que a produção nacional atenda a oitenta por cento do consumo interno, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de:

I - papel destinado à impressão de jornais; e

II - papéis classificados nos códigos 4801.00.10, 4801.00.90, 4802.61.91, 4802.61.99, 4810.19.89 e 4810.22.90, da TIPI, destinados à impressão de periódicos.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se somente às aquisições ou importações realizadas por:

I - empresa jornalística, editora que explore a indústria de jornal ou gráfica impressora de jornais, na hipótese do inciso I do caput;

II - empresas que explorem a impressão de periódicos utilizando papéis classificados nos códigos 4801.00.10, 4801.00.90, 4802.61.91, 4802.61.99, 4810.19.89 e 4810.22.90 da TIPI;

III - no caso de importação, empresa estabelecida no País como representante da fábrica estrangeira do papel, para venda exclusivamente às pessoas referidas nos incisos I e II deste parágrafo.

IV - empresas que exerçam as atividades de comercialização ou distribuição de papel nas hipóteses dos incisos I e II do caput, para venda exclusivamente às pessoas referidas nos incisos I e II deste parágrafo, observados os arts. 1º e 2º da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009. (Redação dada pelo Decreto nº 7.293, de 2010)

(...)

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá estabelecer:

I - normas para autorização da venda de aparas ou de papel impróprio para a impressão, desde que se destinem a utilização como matéria-prima;

II - **normas que regulem o cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 1º;**

III - limite de utilização do papel nos serviços da empresa; e

IV - percentual de tolerância na variação do peso, pela aplicação de tinta ou em razão de umidade. (destaquei)

Em obediência ao decreto, a RFB editou a Instrução Normativa nº 976, de 2009, então vigente à época dos fatos:

DO REGISTRO ESPECIAL

Art. 1º Os fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas ou editoras e as gráficas que realizarem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos estarão obrigados à inscrição no Registro Especial instituído pelo art. 1º da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, não podendo promover o despacho aduaneiro, a aquisição, a utilização ou a comercialização do referido papel sem prévia satisfação dessa exigência.

§ 1º A concessão do Registro Especial dar-se-á por estabelecimento, de acordo com a atividade desenvolvida, e será específico para:

I - fabricante de papel (FP);

II - usuário: empresa jornalística ou editora que explore a indústria de livro, jornal ou periódicos (UP);

III - importador (IP);

IV - distribuidor (DP); e V - gráfica: impressor de livros jornais e periódicos, que recebe papel de terceiros ou o adquire com imunidade tributária (GP).

§ 2º Na hipótese de a pessoa jurídica exercer mais de uma atividade prevista no § 1º será atribuído Registro Especial a cada atividade.

A autoridade fiscal verificou que parte das vendas efetuadas pela recorrente se deu a contribuintes que não possuíam registro de papel imune ou o possuíam apenas como importadores. Desta maneira, concluiu pela reclassificação das receitas de não tributadas para tributadas no mercado interno, o que altera o rateio proporcional para determinação do crédito passível de restituição/ressarcimento.

Além disso, com base na Súmula CARF nº 159, efetuou os ajustes na base de cálculo tributável da recorrente, incluindo aquelas vendas destinadas às pessoas jurídicas em desacordo com a legislação na base de cálculo tributada das contribuições.

Súmula CARF nº 159

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições

Pois bem.

A recorrente defende que não importa se a adquirente detém tal registro apenas para importação e cita a Solução de Consulta Cosit nº 225:

ASSUNTO: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE PAPEL PARA IMPRESSÃO DE LIVROS JORNAIS E PERIÓDICOS.

EMENTA: PAPEL IMUNE. ESTOQUE. COMERCIALIZAÇÃO. RESPONSABILIZAÇÃO.

Presume-se regular a comercialização de papel imune adquirido para impressão de livros, jornais e periódicos que não for mais utilizado pela empresa para esse fim, desde que a transferência de titularidade seja a pessoa jurídica que também detenha registro especial.

Caso a alienação seja a pessoa jurídica sem registro especial regular, incidirá a regra de responsabilização sobre a empresa alienante, pois configurada a violação da finalidade constitucional.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição Federal de 1988, art. 150, VI, "d"; Lei nº 11.945, de 2009, art. 1º; Ripi/2010, art. 18; Instrução Normativa RFB nº 1.817, de 2018, arts. 9º e 20.

Primeiro, a Solução de Consulta citada refere-se à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, cuja não incidência sobre o papel encontra-se na Constituição Federal, ou seja, a exoneração recai sobre o objeto. O presente trata de isenção de PIS/COFINS a partir da natureza subjetiva, ou seja, quando o contribuinte possui registro específico de acordo com a atividade desenvolvida.

Segundo, a recorrente não traz aos autos qualquer comprovação sobre o alegado registro de importador dos adquirentes do papel e sequer apontou quais adquirentes possuíam tal registro, apenas se limitou a argumentar pela regular comercialização.

Nesse sentido, correta a reclassificação da receita sobre a venda de papel, do que nego provimento ao recurso no capítulo.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer, em parte, do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, somente para reverter as glosas dos créditos sobre as despesas com embalagens.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe