



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10940.904561/2018-51
ACÓRDÃO	3202-003.336 – 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: 01/04/2016 a 30/06/2016

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de conversão do julgamento em diligência cuja realização revela-se prescindível para o deslinde da questão.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

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.

ACÓRDÃO

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-003.283, de 30 de janeiro de 2026, prolatado no julgamento do processo 10940.904559/2018-81, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, 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 pelo contribuinte contra o acórdão proferido DRJ, que decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade e pelo não reconhecimento do direito creditório.

O direito creditório consta de pedido de restituição (PER), relativo a suposto crédito de PIS-PASEP/COFINS vinculada à receita não tributada no mercado interno e exportação, apurados pela alíquota básica e na importação, conjuntamente a diversas declarações de compensação (DComp).

Por meio do despacho decisório eletrônico, a DRF deferiu em parte o pedido de restituição, a partir da interpretação do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

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 nas aquisições de bens, **(8)** transferências entre filiais, **(9)** notas fiscais/planilhas com descrição deficiente ou sem preenchimento dos requisitos legais, **(10)** notas fiscais em que o contribuinte consta como fornecedor e destinatário e **(11)** aluguéis sem comprovação de pagamento.

Cientificado do despacho decisório, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, requerendo a reunião de processos administrativos vinculados por conexão, defende sua interpretação ao conceito de insumo, pede pela apresentação de documentos em momento posterior à manifestação de inconformidade, 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.

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.

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:

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. JULGAMENTO EM CONJUNTO

A recorrente pugna pela reunião dos processos 10940.904542/2018-24, 10940.904543/2018-79, 10940.904545/2018-68, 10940.904544/2018-13, 10940.904561/2018-51, 10940.904560/2018-14, 10940.904559/2018-81, 10940.904558/2018-37, 10940.904557/2018-92, 10940.904555/2018-01, 10940.904554/2018-59, 10940.904553/2018-12, 10940.904552/2018-60, 10940.904551/2018-15, 10940.904550/2018-71, 10940.904549/2018-46 e 10940.904547/2018-57 para julgamento em conjunto.

No momento da elaboração deste voto, apenas os processos 10940.904545/2018-68 e 10940.904550/2018-71 não se encontravam no CARF, sendo remetidos os recursos voluntários para julgamento pelas Turmas Recursais das Delegacias de Julgamento da Receita Federal, nos termos da Portaria ME nº 340, de 2020, revogada e substituída pela Portaria MF nº 20, de 2023.

Portanto, nesta ocasião, serão julgados os demais recursos voluntários, todos distribuídos a este relator, consignando-se que os processos 10940.904542/2018-24, 10940.904543/2018-79, 10940.904544/2018-13, 10940.904547/2018-57, 10940.904551/2018-15, 10940.904552/2018-60, 10940.904553/2018-12, 10940.904554/2018-59, 10940.904555/2018-01 e 10940.904557/2018-92 compõem o lote a ser julgado na sistemática de recursos repetitivos, cujo paradigma é o processo 10940.904549/2018-46, e os processos 10940.904558/2018-37, 10940.904560/2018-14 e 10940.904561/2018-51 compõem o lote de repetitivos, cujo paradigma é o processo 10940.904559/2018-81.

Atendida, no possível, a preliminar.

2. CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA

A recorrente encerra sua peça recursal com pedido subsidiário, com base no princípio da verdade material, de conversão do julgamento em diligência. A própria recorrente reconhece que todos os documentos e elementos probatórios encontram-se nos autos, portanto, a realização da diligência reveste-se de nova fiscalização, o que deturpa o propósito do instituto e, conforme disposto no art. 16, IV, e § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, os pedidos de diligência devem suficiente e adequadamente fundamentados, sendo considerados não formulados aqueles que não atenderem tal requisito. Esse é o entendimento pacífico deste Conselho:

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

De acordo com o livre convencimento do julgador, a conversão do julgamento em diligência é medida que se impõe apenas quando as provas carreadas aos autos são insuficientes e acabam não convencendo-lhe sobre as realidades fáticas que revestem o caso concreto.

O pedido de diligência não serve para substituir o dever do sujeito passivo em comprovar suas alegações através de documentos que ele próprio deve trazer aos autos.

(Processo nº 18470.725316/2012-89, Acórdão nº 2201-005.775, Sessão de 05 de dezembro de 2019, Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega)

Com efeito, indefiro o pedido de conversão do julgamento em diligência.

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. 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.

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. 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.

5. 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 fréon, 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, as glosas, esforçando-se argumentar apenas em relação ao gás fréon.

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.

6. 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.

As operações referem-se a despesas com energia elétrica e outras, para as quais a recorrente não faz qualquer esforço argumentativo. Em relação à energia elétrica, alega que apresentou todas as faturas do período em análise.

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.

Deste modo, consideram-se as glosas efetuadas no despacho decisório como definitivas, 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)

Com efeito, não há como prover o recurso.

7. PAPEL IMUNE

Em relação ao tema, assim consta do despacho decisório:

De acordo com o art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1300 de 2012, já reproduzido no início deste parecer, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, vinculados à receita de exportação ou à vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, **que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas Contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento.**

Para calcular o valor do crédito a ser ressarcido, partiu-se das informações declaradas pelo contribuinte em resposta aos Termos de Intimação nº 352/2018, 463/2018, 024/2019 e 025/2019 a seguir resumidos. Em seguida foram descontados da base de cálculo os valores das glosas, cujos motivos para tal já foram relatados.

As bases de cálculos foram segregadas entre os bens adquiridos no mercado interno e os bens importados, respeitando a escolha do contribuinte. Igualmente, as bases de cálculo foram consideradas pelas datas de emissão dos documentos e não pelo trimestre que o contribuinte quis dar, haja visto a legislação já citada que determina a utilização dos créditos no mês da ocorrência.

Do subtotal da base de cálculo apurada foi realizado o rateio de acordo com a vinculação com a receita tributada no mercado interno tributado, receita não tributada no mercado interno e receita de exportação de acordo com

os dados informados nas planilhas em resposta aos Termos de Intimação n° 352/2018 e 463/2018.

A tabela demonstrará a base de cálculo apurada pela fiscalização, o cálculo do crédito após a aplicação da alíquota correspondente e os ajustes de redução. Na mesma tabela será demonstrada a parcela do crédito utilizada para descontar do débito do período, partindo-se do crédito calculado (II). Também da tabela consta o valor da contribuição calculada em razão da desclassificação da condição de **papel imune**. Sempre que possível foram mantidas as opções do contribuinte. (destaquei)

A recorrente entendeu que houve reclassificação das suas receitas com papel imune, requerendo a restituição da diferença do crédito abatido. A DRJ afastou o argumento da recorrente, entendendo que não houve reclassificação das vendas, decidindo que não havia litígio a ser dirimido.

De fato, em outros processos da mesma recorrente, julgados por esta Turma Ordinária, ocorreu a reclassificação de parte das receitas de papel imune, contudo, do que se verifica no despacho decisório do presente, não há análise ou decisão sobre esta matéria, tampouco a recorrente demonstra haver reflexo nos créditos apurados requeridos.

Nesse sentido, correta a decisão do julgador *a quo*, quando decidiu pela ausência de litígio, do que não conheço do recurso neste capítulo.

Diante do exposto, voto por conhecer, em parte, do recurso voluntário, para indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, somente para reverter as glosas dos créditos sobre as despesas com embalagens.

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 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 Redator

