



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.907004/2012-71
ACÓRDÃO	3202-003.165 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/08/2006 a 31/08/2006

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

PIS. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO E HOTELARIA EM PLATAFORMAS MARÍTIMAS. ESSENCIALIDADE. DIREITO AO CRÉDITO.

Os gastos com alimentação, hotelaria e alojamento de trabalhadores alocados em plataformas marítimas configuram insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS, haja vista constituírem condições indispensáveis ao exercício das atividades de exploração e produção de petróleo. Reconhecida a essencialidade e a vinculação direta desses dispêndios ao processo produtivo, impõe-se a reversão das glosas efetuadas.

PRECLUSÃO. INOVAÇÃO DE DEFESA. NÃO CONHECIMENTO.

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

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF. NECESSIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACon) retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes. Súmula 231 do CARF.

EMPRESAS INATIVAS. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. GLOSA MANTIDA.

Não comprovado o recebimento de bens, mercadorias ou serviços relacionados a pagamentos efetuados, relativamente a notas fiscais emitidas por empresas inativas. Ausente documentação hábil a demonstrar a efetiva fruição, mantém-se a glosa realizada pela fiscalização.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento, para reverter as glosas sobre as despesas com fornecimento de refeição e com hotelaria, ligadas à atividade marítima. Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento ao recurso nos temas.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 107-023.030, da 16ª TURMA/DRJ07:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta pela contribuinte em epígrafe (e-fls. 202/230), dirigida à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em face do Despacho Decisório nº 682/2022 (e-fls. 168/182), proferido pela Demac/RJO.

DComp Trata o presente processo da Declaração de Compensação (Dcomp) nº 29592.11472.240811.1.3.04-0023, com crédito em valor original de R\$ 60.021,15, referente a recolhimento que teria sido efetuado a maior, a título de PIS, código de receita 6824, atinente ao período de apuração de 08/2006.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte transmitiu diversas DCOMPs no período de 2004 a 2006, que foram analisadas em conjunto em razão da semelhança dos créditos pleiteados de PIS/Pasep e COFINS, originalmente no âmbito do processo nº 16682.721045/2012-71. No curso do procedimento fiscal, foram lavrados os Termos de Intimação nº 409 e 1065/2012, para esclarecimento de questionamentos da Autoridade Fiscal, que ao final concluiu que o contribuinte não apresentou o conjunto de elementos necessários para aferição dos créditos pleiteados, razão pela qual seu pedido foi indeferido e as compensações, não homologadas, com base no artigo 65 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 900/2008.

Inconformado, o sujeito passivo apresentou Manifestação de Inconformidade acompanhada de farta documentação, a qual foi julgada por esta Turma em 09/06/2016, nos termos do Acórdão 12-82.189, apresentando a seguinte Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/08/2006 a 31/08/2006 DCOMP. NÃO COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO. COMPETÊNCIA PARA APRECIAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO.

Às DRF compete analisar originariamente o direito creditório à luz da documentação trazida aos autos pelo interessado. Às DRJ compete dirimir o conflito de interesses, uma vez instaurado o litígio.

Ocorrendo a apresentação de provas na fase litigiosa, deve o processo retornar à unidade de origem para análise dos documentos, sob pena de supressão de instância.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/08/2006 a 31/08/2006 NULIDADE.CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

A falta de apresentação dos documentos comprobatórios do direito creditório enseja, a critério da autoridade fiscal, o não reconhecimento do direito pretendido, não sendo nulo o despacho decisório que contenha tal motivação, principalmente no caso em que seja amparado em procedimento fiscal no âmbito

do qual fora o contribuinte regularmente intimado a prestar as informações necessárias à aferição do direito discutido.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Aguardando Nova Decisão
Com base nos fundamentos então expostos, a referida decisão assim determinou:

AFASTAR a preliminar de nulidade do Despacho Decisório sustentada pelo sujeito passivo;

CONSIDERAR PREJUDICADO o pedido para desmembramento do exame das Dcomp em processos distintos; e RETORNAR o processo à unidade de origem para que esta, com base na documentação apresentada, aprecie o mérito do direito creditório pleiteado e emita novo despacho decisório.

O processo retornou então para a DEMAC/RJO para apreciação do mérito do pedido e proferimento de nova decisão, com base na análise da documentação acostada junto à peça recursal, o que foi cumprido através da emissão do Despacho Decisório nº 703/2022, que indeferiu o pedido e não homologou a compensação, segundo o entendimento de não haver direito creditório a ser reconhecido ao contribuinte nestes autos.

Com fundamento na legislação citada que rege o creditamento no regime não cumulativo das contribuições sociais, a ser interpretada literalmente, a Autoridade Fiscal efetuou a glosa de diversos créditos de PIS/COFINS, conforme planilha que engloba os seguintes:

a) Créditos extemporâneos:

O aproveitamento de créditos extemporâneos não é admitido por contrariar a legislação, conforme Acórdão nº 12-76.061 de 20/05/2015 da 16ª Turma da DRJ/RJO (processo nº 16004.720187/2014-75). Esses créditos deveriam ser apurados no Dacon ou EFD-Contribuições do próprio período e, se não utilizados, poderiam ser aproveitados em períodos posteriores, conforme orientação nº 83 no sítio do SPED (sped.rfb.gov.br/arquivo/download/1761).

b) CNPJ baixado:

Não se admite o crédito de PIS/COFINS constante de documento considerado inidôneo, isto é, aquele cujo emitente seja pessoa jurídica com inscrição no CNPJ baixada, conforme disposto no artigo 48 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018.

c) Serviços incompatíveis com o conceito de insumo:

O novo conceito de insumo deve ser aferido com base nos critérios de essencialidade e relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, consoante Parecer Normativo COSIT nº 05/2018. Assim, não se consideram insumos os seguintes serviços, de acordo com a jurisprudência citada em cada caso: Ship or Pay; Paradas Programadas; Despesas Portuárias; Despesas com Projetos; Propaganda e Marketing; Assessoria ou Consultoria em Informática;

Serviços de Escritório e Administrativo; Despachantes Aduaneiros; Despesas com Condomínio, IPTU e Taxas; Dispêndios para Viabilização de Mão de Obra; Serviços/Equipamentos não ligados à produção.

Foi então recalculado o eventual crédito de PIS/COFINS a que faria jus a Interessada no período de apuração em questão, tendo a Autoridade Fiscal concluído que o valor glosado é superior ao valor do crédito pleiteado como pagamento a maior, usando-se o rateio proporcional entre o valor total da contribuição apurada sobre combustíveis e a não cumulativa ordinária.

Manifestação de Inconformidade Cientificada do Despacho Decisório em 06/09/2022 (fl. 165), a Interessada apresentou manifestação de inconformidade, alegando o que segue, em síntese:

1) Preliminar:

A declaração de compensação em questão foi homologada tacitamente, uma vez que o despacho decisório original foi anulado pela DRJ, e a nova decisão cientificada ao contribuinte após o prazo quinquenal a contar de sua transmissão, a teor do art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996. Cita doutrina e jurisprudência a respeito.

2) Mérito:

a) Créditos extemporâneos:

Com base na legislação que rege os créditos (art. 3º, § 4º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), garante-se o seu aproveitamento nos meses subsequentes ao mês em que se incorreu na respectiva despesa, sem qualquer condicionante. Ainda que a apuração das contribuições seja mensal, as próprias IN RFB 387/2004, 437/2004, 503/2005, e posteriores, permitiram prestar num único DACON informações sobre créditos de diversos meses anteriores, sem qualquer prejuízo à sua fiscalização.

O entendimento fiscal não possui amparo jurídico, visto que o regime não cumulativo não guarda relação direta com o período de surgimento do crédito, de modo distinto ao do ICMS, período esse que importa apenas para fins de contagem do prazo decadencial e correção dos valores.

Cita jurisprudência e doutrina a respeito.

Cita o art. 113, § 1º e 2º do CTN, que revela que a apuração do crédito guarda íntima ligação com a obrigação principal e com o princípio da capacidade contributiva, sendo que o eventual descumprimento de retificação de obrigação acessória não pode ensejar a glosa do crédito extemporâneo, pois a Recorrente comprovou à Fiscalização nestes autos não ter utilizado esse crédito em períodos anteriores.

b) CNPJ baixado:

Preliminarmente, alega que constitui vício de fundamentação a falta de menção do dispositivo legal que amparou a glosa de créditos relativos a notas fiscais de empresas com CNPJ baixado na época de seu aproveitamento, consoante art. 2º, § único da Lei nº 9.784/1999. Tal ausência explica-se pelo fato de não existir essa base legal, uma vez que o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não prevê tal situação como impeditiva do creditamento.

É incontroverso que a Recorrente arcou com esses custos, relativos a bens e serviços essenciais a suas operações e em operações tributadas, aliado ao fato de que seus fornecedores devem passar por processo de licitação, para o que precisam estar com regularidade fiscal no momento da celebração do negócio jurídico. E no caso de eventual irregularidade posterior em suas obrigações acessórias, não pode a Recorrente na qualidade de adquirente de boa-fé ser penalizada, devendo a RFB atuar para coibir aquela situação. Cita jurisprudência do CARF a respeito.

c) Serviços incompatíveis com o conceito de insumo:

Ainda que a decisão recorrida tenha se referido à jurisprudência do REsp 1.221.170/PR, resta patente que ainda se apoia na interpretação restritiva da IN SRF 404/2004, desconsiderando como insumos os gastos essenciais às suas atividades industriais, à luz de seu Estatuto Social.

c.1) Hotelaria marítima/terrestre com Material

Como indústria brasileira de petróleo, tem suas atividades dentro da Zona Econômica Exclusiva (200 milhas da costa), desenvolvendo atividades em alto mar por longos períodos, para o que necessita de complexa estrutura (plataforma ou navio) para acomodação de seus trabalhadores, fiscalizada por órgãos como ANP, IBAMA, ANVISA, Marinha do Brasil e Ministério do Trabalho e Emprego por meio de legislação específica, cujo cumprimento exige a contratação dos referidos serviços, que se revelam absolutamente imprescindíveis.

c.2) Do Despacho Aduaneiro de Importação Suas atividades requerem a importação de diversos bens e equipamentos por meio do regime REPETRO, bem como sua manutenção em condições climáticas severas, e em todo esse processo deve atuar necessariamente o despachante aduaneiro, razão pela qual tal despesa se revela como insumo de seu processo produtivo.

c.3) Do Serviço de Lavanderia Tal serviço relaciona-se à manutenção do EPI de seus trabalhadores localizados nas plataformas marítimas, conforme legislação que trata do tema, cabendo à Recorrente o seu fornecimento e higienização.

c.4) Serviço de Fornecimento de Refeição, Lanche e Similar De modo similar, cabe à Recorrente por imposição legal o fornecimento de refeições não apenas em suas instalações marítimas, como também em refinarias e unidades industriais, muitas de difícil acesso, razão pela qual tais relevantes despesas se caracterizam como insumos.

Por fim, face ao tempo decorrido desde a apuração desses créditos (2005 e 2006) e o proferimento do despacho decisório que os glosou (2022), cujos pontos suscitados não correspondem àqueles que deram origem ao reprocessamento, e tratando-se de atos jurídicos perfeitos, faz-se necessário o desfazimento das glosas.

É o relatório.

A 17ª TURMA da DRJ07, analisando as razões de defesa, julgou PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo parcialmente o crédito tributário em litígio, em Acórdão assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/08/2006 a 31/08/2006 NORMAS COMPLEMENTARES. ART 100 CTN. VINCULAÇÃO DO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

É dever do julgador administrativo de 1ª instância observar as normas infralegais editadas pela RFB em complemento à legislação tributária aplicável ao caso.

NOVA DECISÃO. AFASTAMENTO DE CASO DE NULIDADE E RETROAÇÃO.

O art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 trata dos casos de nulidade de decisão administrativa, fora dos quais não retroagem os efeitos da nova decisão que a substitui.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/08/2006 a 31/08/2006 APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMO.

Conferem direito a crédito na apuração não cumulativa os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desempenho da atividade econômica do contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp nº 1.221.170/PR.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF. NECESSIDADE.

A utilização de créditos extemporâneos na apuração não cumulativa das contribuições exige a retificação de declarações e demonstrativos (DCTF, DACTON ou EFD-Contribuições), desde o período de apuração em que o crédito se originou até o período de seu aproveitamento como dedução.

DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO.

As Notas Fiscais emitidas por empresas que tiveram seu CNPJ baixado não permitem o aproveitamento do crédito correspondente.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

I – PRELIMINAR I.1 - DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA COMPENSAÇÃO DECLARADA

II - DO MÉRITO II.1 - DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

II.2 – DAS NOTAS FISCAIS DE EMPRESAS QUE JÁ SE ENCONTRAVAM INATIVAS.

III.3 – DO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO SOBRE INSUMO NA INDÚSTRIA DO PETRÓLEO

- DA HOTELARIA MARÍTIMA/TERRESTRE COM MATERIAL

- DO DESPACHO ADUANEIRO DE IMPORTAÇÃO

- SERVIÇO DE FORNECIMENTO DE REFEIÇÃO, LANCHE E SIMILAR

- SHIP OR PAY

- PARADAS PROGRAMADAS

- DESPESAS PORTUÁRIAS

III.4 – DA HOMOLOGAÇÃO DA BASE DESSES CRÉDITOS

No entanto, trata-se de processo encaminhado ao CARF mediante Despacho de Devolução da 5ª TURMA RECURSAL DE DRJ, fls. 354 a 356, para julgamento em conjunto com o processo nº 16682.905949/2012-58, conforme trechos transcritos abaixo:

(...) apesar de individualmente ter valor de litígio abaixo do limite de alçada, deve ser encaminhado para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) para ser julgado com o processo nº 16682.905949/2012-58, o qual também trata de Pedido de Restituição de Pagamento Indevido ou a Maior (PGIM) da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no regime não cumulativo, referente ao período de agosto de 2006.

Ainda que se trate de PGIM, entendo que os processos devem ser objeto de apensação, nos termos prescritos na Portaria MF nº 48, de 2021:

(...) Isso porque, o PGIM decorre de posterior retificação da DCTF e Dacon, a partir da reapuração dos créditos da não-cumulatividade, segundo se depreende dos respectivos despachos decisórios e acórdãos de manifestação de inconformidade, de forma que a base de cálculo dos créditos reconhecidos é a mesma para ambas as contribuições, dependendo, portanto, dos mesmos elementos de prova.

(...) Nesse contexto, por estarem na mesma fase processual (julgamento em segunda instância), o presente processo deve ser julgado com o processo nº 16682.905949/2012-58, o qual se encontra no Carf (...).

Isso porque o processo nº 16682.905949/2012-58 é integrante do lote repetitivo “JUL EMB.JLH.126.REPET”, cujo paradigma é o processo nº 16682.905948/2012-11. Embora seu recurso voluntário já tenha sido julgado por meio do Acórdão nº 3202-002.358, de 11/02/2025, os processos (paradigma e repetitivos) se encontram atualmente aguardando julgamento de “Embargos de Conselheiro”, na 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Assim, diante da conexão entre os referidos processos, conforme o art. 47 do RICARF/2023, o referido processo poderá ser julgado em conjunto com o processo nº 16682.905948/2012-11 (paradigma) e 16682.905949/2012-58 (repetitivo).

O processo nº 16682.905949/2012-58 é integrante do lote repetitivo “JUL EMB.JLH.126.REPET”, cujo paradigma é o processo nº 16682.905948/2012-11, de relatoria da Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro. Embora seu recurso voluntário já tenha sido julgado por meio do Acórdão nº 3202-002.358, de 11/02/2025, os processos (paradigma e repetitivos) se encontram atualmente aguardando julgamento de “Embargos de Conselheiro”, na 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Diante da conexão entre os processos e a luz do Art. 47 do RICARF/2023, proponho que os autos sejam distribuídos à Conselheira Relatora Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, para julgamento em conjunto com o processo nº 16682.905948/2012-11 (paradigma) e 16682.905949/2012-58 (repetitivo).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

PRELIMINAR

A recorrente reitera que homologou tacitamente a declaração de compensação em questão, uma vez que o primeiro despacho decisório teria sido anulado pela DRJ, e o segundo foi a ela cientificado após o prazo quinquenal de que trata o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996.

Conforme se extrai dos autos, o primeiro despacho decisório (fls. 81 a 86) foi tornado sem efeito pela DRJ, o qual, na aludida ocasião, determinou que outro fosse emitido em substituição, nos termos do acórdão de fls. 118/133.

Eis que o novo despacho decisório, a representar um ato jurídico totalmente novo, somente veio a ser proferido em 23 de agosto de 2022, ou seja, em prazo superior a cinco anos da sua apresentação (24 de agosto de 2011) a qual se verifica a existência de homologação tácita, a teor do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96.

Independente do motivo alegado para a emissão de novo despacho decisório, é incontroverso que a análise realizada pela Fiscalização deve obediência ao prazo de 5 (cinco) anos contados da sua apresentação.

Aliás, mostra-se absolutamente inaplicável à circunstância a regra do artigo 60 do Decreto nº 70.235/72, uma vez que a) a primeira decisão foi declarada nula, especialmente quando outra é proferida em seu lugar e b) a norma constante do artigo em tela visa preservar o contribuinte, e não o contrário.

No entanto, verifica-se que o presente caso não se trata de situação submetida ao Parecer Normativo COSIT nº 08/2014, que trata dos casos de revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação, porque ele se aplica apenas ao caso de erro de fato no preenchimento da declaração (DCOMP, DCTF e DIPJ), desde que não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes. Ou seja, tal revisão somente ocorre quando ultrapassada a possibilidade de discussão administrativa via manifestação de inconformidade e o sujeito passivo apresenta petição apontando o erro, a qual é realizada por meio de novo despacho decisório, sujeito ao rito do PAF somente se trazer prejuízo ao contribuinte.

No presente caso, verifica-se que a determinação de emissão de novo despacho decisório ocorreu no âmbito da discussão administrativa, e não em virtude de erro de fato em declaração.

Dessa forma, não se trata de caso de nulidade da decisão anterior dentre as hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Ademais, como bem detalhado pela DRJ “não se tratando de decisão anterior anulada por decisão posterior, não se opera o efeito Ex tunc de esta retroagir para anular completamente os efeitos daquela, conforme previsão do art. 158 do Código Civil”.

Isso porque o primeiro despacho decisório produziu seus efeitos até a ciência pelo contribuinte do segundo, de modo que não ocorreu a homologação tácita da DCOMP em questão, porque aquele lhe foi cientificado dentro dos 5 anos de sua transmissão.

Portanto, rejeito a preliminar suscitada.

DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

A decisão recorrida reconheceu como condição para apropriar extemporaneamente créditos de PIS e da Cofins, no regime não cumulativo, a retificação das declarações e demonstrativos dos períodos de apuração correspondentes (DCTF, Dacon ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período em que o crédito foi originado até o período em que será utilizado como dedução da contribuição devida.

Desse modo, só será admissível o aproveitamento extemporâneo de créditos do PIS e da Cofins, no regime não cumulativo, caso o contribuinte proceda à retificação das declarações e demonstrativos dos períodos de apuração correspondentes (DCTF, Dacon ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período em que o crédito foi originado até o período em que será utilizado como dedução da contribuição devida.

Assim, para DRJ “nos casos de ocorrência de erros no preenchimento ou de insuficiência de informações apresentadas à administração tributária, o ônus de corrigi-los cabe exclusivamente ao contribuinte, mediante a apresentação de provas inequívocas das alterações pretendidas. Não cabe à Autoridade Fiscal realocar os valores apresentados nos meses corretos de sua apuração, e sim tão somente verificar a sua correta apropriação no DACTON analisado, cabendo a sua glosa em caso contrário. Frise-se que o prazo para se apresentar ou retificar o DACTON é suficientemente dilatado para que a própria empresa efetue tais ajustes”.

Por outro lado, a Recorrente defende que a natureza peculiar dos créditos de PIS/Cofins, distintos dos do ICMS, bem como o eventual descumprimento de obrigação acessória (não retificação do Dacon) não pode ensejar a glosa dos créditos extemporâneos respectivos. Em síntese, a recorrente aduz que “glosar crédito extemporâneo com base na ausência de retificação da obrigação acessória correspondente, desconsiderando as provas do saldo credor disponibilizadas, significa renegar a verdade material e favorecer o enriquecimento sem causa da Fazenda Pública, na medida em que demonstrada a existência do direito subjetivo do contribuinte de valer-se da compensação”.

Além disso, a recorrente reitera que o processo de PER/DCOMP está devidamente aparelhado para se atestar não só a legitimidade dos créditos apurados, mas também todo e qualquer elemento inerente à aferição do seu regular processamento, independentemente do

mês em que tenha se originado o direito creditório, não decorrendo qualquer prejuízo ao Fisco neste caso concreto.

No entanto, em 16 de setembro de 2025, foi publicada a Súmula nº 231 do CARF, aprovada em 5 de setembro de 2025, por meio da qual se firmou entendimento a respeito do aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e da COFINS.

Súmula 231: O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Nesse sentido, restou assentado que, para a utilização de tais créditos, é imprescindível a apresentação de DCTF e DACON retificadores, de modo a evidenciar a origem dos valores e os saldos credores apurados nos trimestres correspondentes.

Dessa forma, quanto aos créditos extemporâneos, deve ser mantida a decisão proferida pela DRJ, em razão da aplicabilidade da Súmula nº 231 do CARF.

DAS NOTAS FISCAIS DE EMPRESAS INATIVAS/CNPJ BAIXADO

A Recorrente alega que adquiriu de boa-fé os produtos de seus fornecedores, que na época da celebração dos contratos estavam regulares do ponto de vista fiscal, tendo ainda arcado com esses custos. Alega também vício de fundamentação na falta de menção pela Autoridade Fiscal do dispositivo legal que amparou a glosa de créditos relativos a notas fiscais de empresas com CNPJ baixado na época de seu aproveitamento, o que se explicaria, diga-se de passagem, segundo ela, porque a lei não faz tal restrição.

No entanto, de acordo com o entendimento da DRJ “não se admite o crédito de PIS/COFINS constante de documento considerado inidôneo, isto é, aquele cujo emitente seja pessoa jurídica com inscrição no CNPJ baixada, a menos que o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou o tomador de serviços, comprove o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços, consoante § 5º do art. 48 supracitado. Não consta dos autos essa comprovação, tendo a Recorrente apenas alegado a boa-fé na aquisição desses bens e serviços, conforme Notas Fiscais apresentadas”.

Nesse sentido, a autoridade fiscal embasou a glosa desses créditos no artigo 48 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.863/2018 (no Relatório Fiscal houve uma menção equivocada à IN RFB nº 48, posteriormente corrigida). Esse dispositivo infralegal assim dispõe:

Art. 48. É considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por entidade cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta ou baixada.

§ 1º Os valores constantes do documento de que trata o caput não podem ser:

I - deduzidos como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

II - deduzidos na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF);

III - utilizados como crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativos;

IV - utilizados para justificar qualquer outra dedução, abatimento, redução, compensação ou exclusão relativa aos tributos administrados pela RFB.

§ 2º Considera-se terceiro interessado, para fins do disposto neste artigo, a pessoa física ou a entidade beneficiária do documento.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se em relação aos documentos emitidos:

I - a partir da data de publicação do ADE a que se refere:

- a) o art. 42, no caso de pessoa jurídica omissa de declarações e demonstrativos; e
- b) o art. 43, no caso de pessoa jurídica não localizada;

II - desde a data de ocorrência do fato, no caso de pessoa jurídica com irregularidade em operações de comércio exterior, a que se refere o art. 44.

III - a partir da data da baixa informada no CNPJ pela entidade;

IV - desde a data da ocorrência dos fatos que deram causa à baixa de ofício.

§ 4º A inidoneidade de documentos em virtude de inscrição declarada inapta ou baixada não exclui as demais formas de inidoneidade de documentos previstas na legislação, nem legitima os emitidos anteriormente às datas referidas no § 3º.

§ 5º O disposto no § 1º não se aplica aos casos em que o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou o tomador de serviços, comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços. § 6º A entidade que não efetuar a comprovação de que trata o § 5º sujeita-se ao pagamento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), na forma prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, calculado sobre o valor pago constante dos documentos. § 7º O ato de restabelecimento da inscrição no CNPJ de pessoa jurídica baixada de ofício por inexistência de fato não elide a inidoneidade de documentos emitidos em períodos para os quais a empresa não comprovou a existência de fato.

Nesse sentido, não se admite o crédito de PIS/COFINS constante de documento considerado inidôneo, isto é, aquele cujo emitente seja pessoa jurídica com inscrição no CNPJ baixada, a menos que o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou o tomador de serviços, comprove o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços.

Ou seja, o efeito da inidoneidade dos documentos não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Portanto, as notas fiscais emitidas por empresa com CNPJ na situação "BAIXADO" são consideradas inidôneas, fazendo prova apenas em favor do Fisco e não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros interessados, salvo se o adquirente de bens, direitos e mercadorias comprovar a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento destes.

Ocorre que, no presente caso, a recorrente no curso da Fiscalização não conseguiu comprovar o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços que promoveu o pagamento, quanto às notas fiscais emitidas pelas empresas inativas.

Isso porque durante o procedimento de fiscalização, embora intimada a comprovar o recebimento efetivo dos bens, mercadorias ou serviços quanto aos pagamentos efetuados, a recorrente não atendeu tais exigências.

Dessa forma, mantenho a glosa dos créditos de documentos fiscais com CNPJ baixado.

DOS SERVIÇOS COMPATÍVEIS COM O CONCEITO DE INSUMO

A recorrente defende que a sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS leva em consideração a atividade geradora do faturamento/receita, sem pretender se limitar a efetiva vinculação ao produto final, conforme faz crer a interpretação dada pela Fiscalização para fins de glosa dos créditos sobre os insumos, conforme será demonstrado a seguir.

Nesse sentido, a recorrente alega também que “em que pese o despacho decisório ter se pautado na orientação jurisprudência constante do REsp 1.221.170/PR, resta nítido que deixou de considerar os requisitos de essencialidade ou relevância para as operações industriais realizadas pela Contribuinte, à luz do seu estatuto social, expressamente descrito na decisão ora hostilizada, a merecer sua reforma conforme será demonstrado abaixo”.

DA HOTELARIA MARÍTIMA

A recorrente aduz que a indústria do petróleo, especialmente no Brasil, tem sua produção majoritária localizada na ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA, no qual é definida pela área que se estende por até 200 milhas marinhas ou náutica, equivalente a 370 km da costa.

Além disso, a recorrente alega que devido a peculiaridade imposta ao pleno exercício da atividade econômica nesses locais, mister se faz a instalação de complexa estrutura metálica (plataforma ou navio), locais onde seus colaboradores permanecerão por longos períodos, isolados das facilidades da vida urbana. Ou seja, em alto mar, longe da civilização, é fácil de se concluir que sem a instalação de condições mínimas para o dia a dia dos empregados, não se revela viável a exploração do petróleo que, conforme salta aos olhos, constitui elemento essencial da atividade desenvolvida pela Contribuinte.

Nesse sentido, a recorrente efetuou o creditamento de diversos gastos com serviços de hotelaria, o qual foi glosado pela Autoridade Fiscal por falta de amparo legal, segundo o entendimento de que não são considerados insumos os gastos dessa natureza, destinados à viabilização das atividades exercidas pela mão de obra contratada.

Com base nessas considerações, a recorrente solicita a baixa do processo em diligência, para que o órgão de piso seja instado a se debruçar sobre esses motivos para novo enquadramento da atividade como passível de aproveitamento de crédito como insumo do PIS e da COFINS.

Ocorre que, a diligência não se presta para produzir provas de responsabilidade das partes ou colher juízo de terceiros sobre a matéria em litígio, mas a trazer aos autos elementos que possam contribuir para o deslinde do processo. Nesse sentido, indeferido o referido pedido de diligência.

No entanto, verifica-se que os serviços de hotelaria marítima são compatíveis com o novo conceito de insumo, nos termos do art. 176, § 2º, incisos VI e XII, da IN RFB nº 2.121/2022. Por outro lado, em relação aos serviços de hotelaria terrestre, entendo que não assiste razão à recorrente. Isso porque a mesma não trouxe qualquer explicação detalhada acerca dos referidos serviços de hotelaria terrestre, se desincumbindo do ônus de comprovar o direito creditório alegado.

Assim, como já amplamente conhecido, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos e despesas que direta e/ou indiretamente são essenciais ou relevantes para a produção dos bens destinados à venda e/ou da prestação dos serviços vendidos.

Nesse sentido, verifica-se que tais instalações somente estão autorizadas a funcionar após apresentação aos órgãos que a fiscalizam ANP, IBAMA, ANVISA, Marinha do Brasil e Ministério do Trabalho e Emprego. Esse último, aliás, cuida de resguardar o cumprimento das normas que cuidam de zelar pelos indispensáveis colaboradores que lá permanecem por longos períodos. Vale dizer, essa complexa estrutura tem que ser mantida e operada por colaboradores que, inclusive, mereceram norma específica para regulamentação do seu turno de trabalho, no qual decorreu a edição da Lei nº 5.811, de 11 de outubro de 1972.

Assim, visando o cumprimento da legislação em epígrafe, se impôs à Contribuinte a contratação dos serviços denominados hotelaria marítima, os quais conforme facilmente se vê, são indispensáveis para o exercício da atividade econômica desenvolvida, quiçá para a própria atividade de exploração do petróleo, atividade fim sob análise.

Dessa forma, verifica-se que sem o aludido custo, não há atividade de exploração do petróleo, seja por impedimento legal, seja porque se revela impossível manter empregados em situações extremas sem a estrutura necessária para a sua própria sobrevivência.

Isso porque a presença humana a bordo das referidas instalações não seria possível: a) aferir se o sistema se encontra íntegro para produção ininterrupta, bem como indispensável a execução das paradas programadas para regular manutenção das instalações para segurança das operações e da integridade física dos colaboradores ali instalados; b) monitorar a regular e contínua separação do petróleo e do gás natural extraídos; c) zelar pela qualidade do petróleo extraído segundo normas internacionais aplicáveis na classificação do petróleo; d) zelar pela regular manutenção da estrutura física, passível as mais severas condições, de modo a manter o seu regular funcionamento.

Ou seja, a presença humana é essencial e relevante para a contínua operação das plataformas marítimas, cujas necessidades básicas para sua manutenção ininterrupta por até quinze dias, exige, nos termos da legislação acima transcrita, do regular fornecimento de alimentação e alojamento coletivo gratuito para esse desiderato.

Diante do exposto, voto por afastar a glosa referente aos serviços de hotelaria marítima, tendo em vista que tais dispêndios constituem condição indispensável à atividade de exploração de petróleo, seja em razão de exigência legal, seja pela impossibilidade fática de manutenção de trabalhadores em ambiente extremo sem a estrutura mínima necessária à sua própria sobrevivência.

DO DESPACHO ADUANEIRO DE IMPORTAÇÃO

A recorrente alega que a instalação de estrutura física no mar para o regular desenvolvimento da atividade econômica, se dá pela importação de vários módulos que são agrupados nas plataformas marítimas, sendo certo que tais produtos gozam de tratamento específico, tal como, Instrução Normativa SRF nº 4, de 16 de janeiro de 20016 e suas posteriores adequações.

Além disso, a recorrente reitera que “considerando as condições severas aos quais essas unidades são impostas, regularmente se faz necessário a substituição e troca de equipamentos, aos quais uma vez atrelado a plataforma que goza de isenção tributária, todos os seus acessórios, assim definidos em lei, também são sujeitos ao mesmo regime de importação, a ensejar os custos de despachante aduaneiro de importação para esse mister”.

Não há dúvidas de que, pelo porte e pelo objeto da recorrente, o desenvolvimento de sua atividade econômica é extremamente complexo e envolve inúmeras etapas, inclusive no que diz respeito especificamente à atividade produtiva. A despeito disso, não se pode perder de vista que a legislação permite o desconto de créditos das contribuições a título de insumos especificamente em relação aos bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No entanto, embora seja crível que serviços de natureza portuária possam se enquadrar como insumos a depender da fase em que estão inseridos, não há nos autos segregação e especificação suficiente das etapas em que os serviços pleiteados são aplicados na atividade produtiva (e não econômica) da recorrente, de maneira que não é possível a concessão

indiscriminada de créditos a título de insumo. Argumentos de cunho genérico, como “sem esses custos não há pesquisa, lavra e exploração de petróleo e gás natural no território nacional, motivo pelo qual tais custos devem ser classificados como insumo”, sem especificar a participação de cada um dos itens glosados na produção, não se prestam a fazer prova em favor do direito requerido.

Ademais, verifica-se que o crédito com despesas aduaneiras nas importações não foi concedido no âmbito do CARF, consoante análise do Acórdão nº 3402-008.178, do qual se retira a seguinte passagem: “em verdade, os serviços de desembaraço das mercadorias importadas estão muito mais próximos às demais atividades meio do contribuinte (como contabilidade e jurídico) do que insumos. Mais ainda, a utilização dos serviços sequer é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembaraço das mercadorias importadas, o que deixa de atender inclusive o tão conhecido teste de subtração”. No mesmo sentido, foram proferidos os Acórdãos nº 3001-000.728 e 3402-007.708.

Além disso, é imprescindível que se proceda à devida segregação e especificação da aplicação dos serviços a fim de recuperar créditos das contribuições a título de insumo, o que não foi feito no presente caso.

Portanto, em vista da falta de segregação e de comprovação da aplicação dos itens glosados nas etapas do processo produtivo da recorrente, voto por manter as glosas sobre as despesas denominadas “despacho aduaneiro de importação”.

DO SERVIÇO DE FORNECIMENTO DE REFEIÇÃO, LANCHE E SIMILAR

A recorrente aduz que o aludido custo decorre da obrigação legal prevista no inciso III do artigo 3º da Lei nº 5.811/72 que impõe, nas instalações marítimas, que os custos de alimentação decorram por conta e custo do empregador, motivo pelo qual tais despesas ganham contornos de relevância, por obrigação legal, para o funcionamento ininterrupto dessas unidades, de modo a ser reconhecido como insumo passível de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS, nos termos do inciso II do artigo 3º, tanto da Lei nº 10.637/02 como da Lei nº 10.833/03.

Além disso, a recorrente reitera que a alimentação disponibilizada em refinarias e unidades técnicas industriais, normalmente localizadas em regiões de difícil acesso e não dotadas de infraestrutura adequada, motivo pelo qual se impôs à Contribuinte a contratação dos serviços desta natureza, especialmente para empregados submetidos a turnos de revezamento.

Dessa forma, verifica-se que os serviços relacionados ao fornecimento de refeição, lanche e similar são compatíveis com o novo conceito de insumo, nos termos do art. 176, § 2º, incisos VI e XII, da IN RFB nº 2.121/2022.

Como já amplamente conhecido, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos e despesas que direta e/ou indiretamente são essenciais ou relevantes para a produção dos bens destinados à venda e/ou da prestação dos serviços vendidos.

Ou seja, o custo com o fornecimento de refeição, lanche e similar decorre da obrigação legal prevista no inciso III do artigo 3º da Lei nº 5.811/72 que impõe, nas instalações marítimas, que os custos de alimentação por conta e custo do empregador, motivo pelo qual tais despesas ganham contornos de relevância, por obrigação legal, para o funcionamento ininterrupto dessas unidades. Assim, tais despesas poderão ser reconhecidas como insumo passível de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS, nos termos do inciso II do artigo 3º, tanto da Lei nº 10.637/02 como da Lei nº 10.833/03.

Nesse contexto, considerando que as despesas com fornecimento de refeições são indispensáveis à continuidade das operações da indústria petrolífera, notadamente em razão das condições peculiares e de elevado risco inerentes às atividades exercidas, entendo que se enquadram no critério de essencialidade previsto na legislação de regência.

Assim, voto por afastar a glosa relativa aos serviços de fornecimento de refeição, lanche e similar, considerando que tais gastos são indispensáveis e essenciais para suas atividades, como indústria brasileira de petróleo.

DAS DESPESAS DENOMINADAS “SHIP OR PAY”, PARADAS PROGRAMADAS E DESPESAS PORTUÁRIAS

Consoante análise do Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, a autoridade fiscal elaborou uma tabela com a classificação das glosas de crédito, abaixo reproduzida.

Tipo	Glosa	Base legal/Jurisprudência
1	Ship or Pay	Acórdão nº 12-109.764 da 17ª Turma DRJ-RJO
2	Paradas Programadas	Acórdão nº 12-108.151 da 17ª Turma DRJ-RJO
3	Despesas Portuárias	Acórdão nº 106-005.508 da 6ª Turma DRJ06
4	Despesas com Projetos	Acórdão nº 14-75.002 da 11ª Turma da DRJ-POR
5	Propaganda e Marketing	Acórdão nº 10-61.533 da 2ª Turma da DRJ-POA
6	Assessoria ou Consultoria em Informática	Acórdão nº 10-63.458 da 2ª Turma da DRJ-POA
7	Serviços de Escritório e Administrativo	Acórdão nº 14-86.658 da 11ª Turma da DRJ-POA
8	Despachantes Aduaneiros	Acórdão nº 14-68.162 da 4ª Turma da DRJ-POA
9	Despesas com Condomínio, IPTU e Taxas	Acórdão nº 14-108.761 da 4ª Turma da DRJ-POR
10	Dispêndios para Viabilização de Mão de Obra	Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17-12-2018, artigos 213 e 268 da IN RFB 1.911, de 11-10-2019 e Acórdão nº 106-011.675 da 6ª Turma da DRJ06
11	Serviços/Equipamentos não ligados à produção	Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17-12-2018
12	Créditos Extemporâneos	Acórdão nº 12-76.061 da 16ª Turma da DRJ/RJO
13	CNPJ Baixado	Artigo 48 da IN RFB nº 1.863, de 27-12-2018

No entanto, verifica-se que as matérias “Despesas com encargos de capacidade de transporte (Ship or pay)”, “Paradas Programadas” e “Despesas Portuárias” sequer foram objeto de impugnação pela recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, tendo sido trazida somente em sede de recurso voluntário, configurando inovação recursal.

Assim, quanto a “Paradas programadas” e “Despachantes aduaneiros”, esclarece-se que, ante a inexistência de glosas relativas a tais matérias, inexistente controvérsia a ser dirimida. E quanto as “Despesas com encargos de capacidade de transporte (Ship or pay)” e as “Despesas Portuárias”, cumpre esclarecer que, por não terem sido objeto de impugnação na Manifestação de Inconformidade e terem sido ventiladas somente em recurso voluntário, tais matérias caracterizam inovação recursal, impondo-se a alteração do dispositivo em razão da preclusão consumativa.

Dessa forma, como essa matéria não consta da manifestação de inconformidade, sendo abordada apenas em sede de recurso voluntário, resta inviável o seu conhecimento em face da preclusão.

Ademais, para o conhecimento do recurso voluntário há necessidade de que exista coerência entre a manifestação de inconformidade e o recurso apresentado, pois a lógica do

sistema implica em considerar que este busca a reforma da decisão denegatória do seu pedido formulado conforme os contornos estabelecidos pela manifestação de inconformidade.

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

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

"PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO.

DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO.

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

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO.

IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

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

Cons. Arlindo da Costa e Silva)

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

A preclusão encontra fundamento no art. 303 do CPC:

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

I- relativas a direito superveniente;

II- competir ao juiz conhecer delas de ofício;

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

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

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

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

- i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;
- ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;
- iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade. (MARINONI Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. Manual do Processo de Conhecimento. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, apud CHIOVENDA, Giuseppe. "Cosa giudicata e preclusione", in il "Saggi di diritto processuale civile. Milano: Giuffrè, 1ª 1993, vol. 3. p. 233.)

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

Portanto, não conheço do tópico recursal acerca das despesas denominadas de "ship or pay", paradas programadas e despesas portuárias.

Conclusão

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dou-lhe parcial provimento para reverter as glosas sobre as despesas com fornecimento de refeição e com hotelaria, ligadas à atividade marítima.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro