



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10746.901992/2017-81
ACÓRDÃO	3102-003.304 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERTILIZANTES TOCANTINS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. PRELIMINARES REJEITADAS. MÉRITO. INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. PARCIAL PROVIMENTO.

Reconhece-se o direito ao crédito das contribuições relativamente às ferramentas e itens correlatos indispensáveis à operação e manutenção do maquinário produtivo, nos termos do critério de essencialidade definido pelo STJ (REsp 1.221.170/PR).

Reconhece-se o creditamento sobre serviços contratados no mercado interno destinados a viabilizar a chegada dos insumos importados ao estabelecimento industrial, por configurarem insumos essenciais (despachante, pesagem, rebocagem, transporte e aferição).

Admite-se o crédito de frete na aquisição de insumos, inclusive destinados a produtos não tributados, conforme Súmula CARF nº 188.

Reconhece-se o crédito referente à armazenagem de insumos destinados à industrialização, com supedâneo nos critérios fixados pelo STJ (REsp 1.221.170/PR)

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE.

Não se admite o crédito de gastos com a aquisição de embalagens para transporte, por ausência de previsão legal.

FERRAMENTAS E ITENS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

As ferramentas somente podem ser consideradas como insumos quando diretamente aplicadas no processo produtivo e tiverem valor menor do que aquele estabelecido pela legislação do IRPJ como sendo passíveis de registro no ativo imobilizado, situação que permitiria o crédito apenas pelos encargos de depreciação. Quanto aos itens: (“corda poliéster”);

embalagens Big Bag e Big Bag c/ Liner, estes não pertencem ao processo produtivo e também não geram créditos no regime não cumulativo, não podendo ser considerados como insumos.

ARMAZENAGEM NAS OPERAÇÕES DE COMPRA.

Os gastos para a aquisição de insumos geram direito ao crédito no regime não cumulativo, no entanto, a armazenagem de produtos adquiridos não possui previsão legal para gerar estes créditos, tendo em vista tratar-se de operação após a aquisição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em votar da seguinte forma: i) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas referentes as rubricas: (a) serviços utilizados como insumos na importação (despachante aduaneiro, pesagem, rebocagem portuária, transporte do porto à fábrica e aferição marítima); e (b) frete na aquisição de insumos não tributados. ; ii) por voto de qualidade, para manter as glosas sobre: a) ferramentas e afins, e peças nelas utilizadas; b) dos itens não ligados ao processo produtivo; c) das embalagens para transporte; e d) de despesas de armazenagem. Vencidos os conselheiros Wilson Antônio de Souza Corrêa, Sabrina Coutinho Barbosa e Joana Maria de Oliveira Guimarães. Designado o conselheiro Jorge Luís Cabral para redigir o voto vencedor. A conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães acompanhou o voto da relatora pelas conclusões quanto ao tópico “5. Parcelas que compõem a fatura de energia elétrica, como taxa de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa e outras.”, nos termos da declaração de voto apresentada.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luís Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Adoto como meu relatório o exposto pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), que descreve de forma sucinta e adequada os fatos constantes dos presentes autos até a presente fase processual:

Trata o presente processo da Manifestação de Inconformidade da contribuinte FERTILIZANTES TOCANTINS S.A. contra o Despacho Decisório SAORT/DRF/PAL nº 934/2018, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Palmas/TO, que deferiu parcialmente o direito creditório pleiteado no Pedido de Ressarcimento – PER nº 29715.88930.181214.1.1.19-5991 e homologou parcialmente as Declarações de Compensação – Dcomps vinculadas ao crédito.

Registre-se que a análise do direito creditório em litígio fez parte de um procedimento fiscal mais amplo, que abrangeu Pedidos de Ressarcimento referentes a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de incidência não cumulativa do primeiro e terceiro trimestres de 2014, análise esta determinada por Autoridade Judicial conforme sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança sob nº 1000424-31.2018.4.01.4300, controlado pela 1ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Estado do Tocantins.

Informa-se a ainda que a documentação do processo que controlou o procedimento fiscal em tela – nº 10746.721698/2018-78 – foi desmembrada em quatro outros processos (incluindo os presentes autos – nº 10746.901992/2017-81), tendo em conta a necessidade de se controlar separadamente cada um dos pedidos de ressarcimento relativos a créditos de PIS e de Cofins do 1º e 3º trimestres de 2014, conforme se demonstra na tabela abaixo:

PROCESSO	TIPO DE CRÉDITO	PERÍODO	Identificação do PER
10746.901991/2017-36	Cofins / Mercado Interno	1º trim./2014	19661.98232.181214.1.1.19-1089 10176.53900.290416.1.1.19-0849 (indeferido)
11843.720002/2019-31	PIS / Mercado Interno	1º trim./2014	19602.08160.220218.1.5.18-7760
10746.901992/2017-81	Cofins / Mercado Interno	3º trim./2014	29715.88930.181214.1.1.19-5991 16626.07200.290416.1.1.19-0505 (indeferido)
10746.901192/2018-41	PIS / Mercado Interno	3º trim./2014	06041.96864.290416.1.1.18-9149

O crédito em questão nestes autos, no valor original de R\$ 1.140.058,98, refere-se à Cofins Não-Cumulativa – Mercado Interno do 3º trimestre de 2014, sendo que, após análise do PER nº 29715.88930.181214.1.1.19-5991, a Autoridade Fiscal decidiu, através do Despacho Decisório SAORT/DRF/PAL nº

934/2018, deferir parcialmente o direito creditório no montante de R\$ 29.287,15 e homologar parcialmente as Dcomps vinculadas.

Para ilustrar, segue breve transcrição de alguns trechos, dos títulos dos tópicos e das conclusões do Despacho Decisório nº 934/2018, sendo que no voto do presente acórdão serão detalhados, no que for necessário, os fundamentos desta decisão (destaques do original):

DESPACHO DECISÓRIO SAORT/DRF/PAL Nº 934/2018:

PROCESSO	10746.721698/2018-78
REQUERENTE	FERTILIZANTES TOCANTINS S.A
CPF/CNPJ	05.571.228/0001-55
DATA DE LAVRATURA	27 DE DEZEMBRO DE 2018

[...]

RELATÓRIO

1. *Trata o presente processo de análise de direito creditório dos Pedidos de Ressarcimento - PER listados no Quadro 01, os quais são referentes a créditos de contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de incidência não cumulativa no mercado interno.*

Quadro 01 – Informações gerais sobre os Pedidos de Ressarcimento em análise nos autos processuais.

Identificação do PER	Período	Tipo de Crédito	Valor do Crédito
19661.98232.181214.1.1.19-1089	1º Trim./2014	COFINS/Mercado Interno	R\$ 860.397,96
29715.88930.181214.1.1.19-5991	3º Trim./2014	COFINS/Mercado Interno	R\$ 1.140.058,98
10176.53900.290416.1.1.19-0849	1º Trim./2014	COFINS/Mercado Interno	R\$ 1.455.254,23
16626.07200.290416.1.1.19-0505	3º Trim./2014	COFINS/Mercado Interno	R\$ 1.795.624,66
19602.08160.220218.1.5.18-7760	1º Trim./2014	PIS/Mercado Interno	R\$ 314.636,07
06041.96864.290416.1.1.18-9149	3º Trim./2014	PIS/Mercado Interno	R\$ 389.839,57

[...]

FUNDAMENTAÇÃO

I – DIREITO AO CRÉDITO

[...]

II – ANÁLISE DO CRÉDITO
BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

[...]

27. Em suma, após as devidas análises, foram constatados os quantitativos explicitados no Quadro 02.

Quadro 02 – Informações resumidas sobre o resultado da auditoria fiscal na temática em apreço.

Período de Apuração	Base de Cálculo EFD-Contribuições	Base de Cálculo Apurada pela Auditoria Fiscal	Valor da Glosa
1º Trimestre de 2014	R\$ 1.122.124,95	R\$ 40.803,64	R\$ 1.081.321,31
3º Trimestre de 2014	R\$ 2.743.943,38	R\$ 302.550,48	R\$ 2.441.392,90

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

[...]

32. Em suma, após as devidas análises, foram constatados os quantitativos explicitados no Quadro 03.

Quadro 03 – Informações resumidas sobre o resultado da auditoria fiscal na temática em apreço.

Período de Apuração	Base de Cálculo EFD-Contribuições	Base de Cálculo Apurada pela Auditoria Fiscal	Valor da Glosa
1º Trimestre de 2014	R\$ 3.570.248,54	R\$ 0,00	R\$ 3.570.248,54
3º Trimestre de 2014	R\$ 3.420.938,73	R\$ 0,00	R\$ 3.420.938,73

BENS PARA REVENDA

[...]

39. Em suma, após as devidas análises, foram constatados os quantitativos explicitados no Quadro 04.

Quadro 04 – Informações resumidas sobre o resultado da auditoria fiscal na temática em apreço.

DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA

[...]

45. Em suma, após as devidas análises, foram constatados os quantitativos explicitados no Quadro 05.

Quadro 05 – Informações resumidas sobre o resultado da auditoria fiscal na temática em apreço.

Período de Apuração	Base de Cálculo EFD-Contribuições	Base de Cálculo Apurada pela Auditoria Fiscal	Valor da Glosa
1º Trimestre de 2014	R\$ 140.986,63	R\$ 54.791,16	R\$ 86.195,47
3º Trimestre de 2014	R\$ 197.432,73	R\$ 182.757,68	R\$ 14.675,05

DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NA VENDA DE MERCADORIAS

[...]

59. Em suma, após as devidas análises, foram constatados os quantitativos explicitados no Quadro 06.

Quadro 06 – Informações resumidas sobre o resultado da auditoria fiscal na temática em apreço.

Período de Apuração	Base de Cálculo EFD-Contribuições	Base de Cálculo Apurada pela Auditoria Fiscal (crédito vinculado a receitas ressarcíveis apenas)	Valor da Glosa
1º Trimestre de 2014	R\$ 11.077.315,16	R\$ 0,00	R\$ 11.077.315,16
3º Trimestre de 2014	R\$ 14.944.729,02	R\$ 0,00	R\$ 14.944.729,02

ATIVO IMOBILIZADO

[...]

63. Em suma, após as devidas análises, foram constatados os quantitativos explicitados no Quadro 07.

Quadro 07 – Informações resumidas sobre o resultado da auditoria fiscal na temática em apreço.

Período de Apuração	Base de Cálculo EFD-Contribuições	Base de Cálculo Apurada pela Auditoria Fiscal	Valor da Glosa
1º Trimestre de 2014	R\$ 4.224.761,74	R\$ 0,00	R\$ 4.224.761,74
3º Trimestre de 2014	R\$ 4.180.861,24	R\$ 0,00	R\$ 4.180.861,24

III – APURAÇÃO DOS CRÉDITOS

64. Verificados os ajustes acima relatados, a auditoria fiscal fez o cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em análise nos autos processuais, sendo apurados os saldos de crédito ressarcível nos valores discriminados nos Quadros 08 e 09.

Quadro 08 – Informações resumidas sobre o crédito ressarcível apurado pela auditoria fiscal na temática em apreço.

CRÉDITOS RESSARCÍVEIS APURADOS	JAN/2014	FEV/2014	MAR/2014
PIS/PASEP à alíquota de 1,65%	R\$ 418,09	R\$ 663,23	R\$ 495,48
COFINS à alíquota de 7,6%	R\$ 1.925,73	R\$ 3.054,90	R\$ 2.282,20

Quadro 09 – Informações resumidas sobre o crédito ressarcível apurado pela auditoria fiscal na temática em apreço.

CRÉDITOS RESSARCÍVEIS APURADOS	JUL/2014	AGO/2014	SET/2014
PIS/PASEP à alíquota de 1,65%	R\$ 898,99	R\$ 3.344,44	R\$ 2.114,97
COFINS à alíquota de 7,6%	R\$ 4.140,79	R\$ 15.404,66	R\$ 9.741,70

65. Em vista do exposto e considerando as informações consignadas nos sistemas de controle da RFB, elaborou-se o Quadro 10, resumindo a análise executada pela auditoria fiscal nesse processo administrativo tributário.

Quadro 10 – Informações resumidas sobre o resultado da auditoria fiscal na temática em apreço.

Tributo	Trimestre	Identificação do PER	Valor Solicitado	Valor DEFERIDO	Valor INDEFERIDO
COFINS/Mercado Interno	1º Trim./2014	19661.98232.181214.1.1.19-1089	R\$ 860.397,96	R\$ 7.262,84	R\$ 853.135,12
COFINS/Mercado Interno	3º Trim./2014	29715.88930.181214.1.1.19-5991	R\$ 1.140.058,98	R\$ 29.287,15	R\$ 1.110.771,83
COFINS/Mercado Interno	1º Trim./2014	10176.53900.290416.1.1.19-0849	R\$ 1.455.254,23	R\$ 0,00	R\$ 1.455.254,23
COFINS/Mercado Interno	3º Trim./2014	16626.07200.290416.1.1.19-0505	R\$ 1.795.624,66	R\$ 0,00	R\$ 1.795.624,66
PIS/Mercado Interno	1º Trim./2014	19602.08160.220218.1.5.18-7760	R\$ 314.636,07	R\$ 1.576,80	R\$ 313.059,27
PIS/Mercado Interno	3º Trim./2014	06041.96864.290416.1.1.18-9149	R\$ 389.839,57	R\$ 6.358,39	R\$ 383.481,18

IV - COMPENSAÇÕES

66. *Tem-se que o crédito original reconhecido à contribuinte nesse processo administrativo tributário é insuficiente para a total homologação da compensação de todos os débitos, culminando em saldo de débitos indevidamente compensados que será confirmado quando da efetiva execução das compensações nos sistemas informatizados da RFB.*

67. *O § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispõe que a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, in verbis:*

[...]

68. *Os débitos indevidamente compensados serão exigidos com os respectivos acréscimos legais, independentemente de estarem ou não declarados em DCTF, visto que a declaração de compensação constitui confissão de dívida.*

69. *Adicionalmente, será aplicada **multa isolada**, mediante lançamento de ofício, no percentual de 50% sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, conforme preceitua o § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996:*

[...]

70. *Sendo assim, será executado, **no processo administrativo tributário sob nº 11843720.132/2018-93**, o lançamento da multa isolada alusiva aos valores de créditos de contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS relativos aos PA's em questão indevidamente compensados pelo sujeito passivo.*

DECISÃO

71. *Tendo em vista todo o exposto, com supedâneo nos autos processuais e nos aspectos legais discutidos, o **Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil**, in fine subscrito, no uso da atribuição preceituada no parágrafo único do art. 5º da Lei nº 13.464, de 10 de julho de 2017 e nos termos dos incisos III e VIII do caput do art. 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional - CTN, **DECIDE:***

- **DEFERIR**, parcialmente, os Pedidos de Ressarcimento sob nº 19661.98232.181214.1.1.19-1089, nº 29715.88930.181214.1.1.19-5991, nº 19602.08160.220218.1.5.18-7760 e nº 06041.96864.290416.1.1.18-9149, conforme os **valores deferidos** constantes do Quadro 10;

- **INDEFERIR** os Pedidos de Ressarcimento sob nº 10176.53900.290416.1.1.19-0849 e nº 16626.07200.290416.1.1.19-0505;

- **HOMOLOGAR** as Declarações de Compensação eventualmente vinculadas aos Pedidos de Ressarcimento parcialmente deferidos **até o limite do direito creditório reconhecido**;
 - **NÃO HOMOLOGAR** as Declarações de Compensação vinculadas aos Pedidos de Ressarcimento indeferidos;
 - **REVISAR** conteúdo do Despacho Decisório sob nº 128374195 (rastreamento), de 01/12/2017, vinculado ao Pedido de Ressarcimento sob nº 19661.98232.181214.1.1.19-1089, nos termos da análise de mérito efetuada pela auditoria fiscal nesse processo administrativo tributário;
 - **REVISAR** conteúdo do Despacho Decisório sob nº 128374204 (rastreamento), de 01/12/2017, vinculado ao Pedido de Ressarcimento sob nº 29715.88930.181214.1.1.19-5991, nos termos da análise de mérito efetuada pela auditoria fiscal nesse processo administrativo tributário;
 - **MANTER** o teor do Despacho Decisório sob nº 117278927 (rastreamento), de 06/09/2016, referente ao Pedido de Ressarcimento sob nº 10176.53900.290416.1.1.19-0849, e os seus efeitos tributários subsequentes, inclusive no tocante ao lançamento de multa isolada por compensar indevidamente créditos de COFINS, nos termos do § 17 do art. 74 da Lei nº 9430, de 1996;
 - **MANTER** o teor do Despacho Decisório sob nº 117278935 (rastreamento), de 06/09/2016, referente ao Pedido de Ressarcimento sob nº 16626.07200.290416.1.1.19-0505, e os seus efeitos tributários subsequentes, inclusive quanto ao lançamento de multa isolada por compensar indevidamente créditos de COFINS, nos termos do § 17 do art. 74 da Lei nº 9430, de 1996;
 - **DETERMINAR** a cobrança imediata dos débitos indevidamente compensados pelo sujeito passivo no que tange aos pedidos de ressarcimento parcialmente deferidos e aos pedidos de ressarcimento indeferidos;
 - **DETERMINAR** a cobrança imediata de valores eventualmente ressarcidos pela pessoa jurídica em epígrafe, nos termos da análise de mérito efetuada pela auditoria fiscal nesse processo administrativo tributário.
- **DETERMINAR** o **LANÇAMENTO DE OFÍCIO** de multa isolada no percentual de 50% (cinquenta por cento), calculada sobre o valor dos créditos que foram compensados indevidamente e vinculados aos Pedidos Ressarcimento sob nº 19661.98232.181214.1.1.19-1089, nº 29715.88930.181214.1.1.19-5991, nº 19602.08160.220218.1.5.18-7760 e nº 06041.96864.290416.1.1.18-9149, nos termos do § 17 do art. 74 da Lei nº 9430, de 1996, devendo-se atentar-se ao limite do direito creditório reconhecido pela auditoria fiscal.
- 72.** Considerando o disposto no inciso LV do caput do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é facultada à requerente a interposição de **recurso administrativo, no prazo de até 30 (trinta) dias contados da ciência desta Decisão**, direcionado à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.
- 73.** Não havendo pagamento ou apresentação de manifestação de inconformidade relativa aos eventuais débitos indevidamente compensados, acrescidos de seus respectivos acréscimos legais, tais débitos serão inscritos em Dívida Ativa da União - DAU para cobrança executiva.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

74. Encaminhe-se o presente processo à Equipe de Execução da SAORT/DRF/PAL/TO para a ciência à contribuinte do teor deste Despacho Decisório e para as demais providências cabíveis ao caso em questão, inclusive relativamente a todos os ajustes necessários nos sistemas de controle da RFB para refletir neles a decisão exarada pela Autoridade Fazendária.

[...]

A Interessada tomou ciência do Despacho Decisório SAORT/DRF/PAL nº 934/2018 em 01/02/2019 e protocolou sua defesa em 01/03/2019.

Abaixo, fazemos breve transcrição de alguns trechos, dos títulos dos tópicos e do pedido final da Manifestação de Inconformidade, sendo que no voto do presente acórdão serão detalhadas, no que for necessário, as alegações constantes desta peça de defesa (destaques do original):

FERTILIZANTES TOCANTINS S.A. (“Manifestante”), pessoa jurídica de direito privado, com sede na Rodovia TO 050, s/n, Marginal Esquerda, CEP 77.500-000, Anel Viário, Porto Nacional/ TO, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 05.571.228/0001-55, por seu representante, com fundamento no artigo 135 da IN RFB nº 1.717/2017, vem à presença de Vossa Senhoria apresentar a presente

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

contra o Despacho Decisório SAORT/DRF/PAL Nº 934/2018, proferido por esta autoridade julgadora nos autos do processo administrativo em epígrafe, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

I. DOS FATOS

[...]

II. PRELIMINARMENTE – DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

Antes de adentrar ao mérito do direito creditório, faz-se necessário demonstrar a nulidade que padece o **Despacho Decisório SAORT/DRF/PAL Nº 934/2018**, o que certamente acarretará na anulação do r. decisum.

II.1 – Do Princípio da Ampla Defesa e da Verdade Material

[...]

Assim, não cumprindo seu dever legal e rechaçando os princípios aos quais deve estrita observância, quais sejam o da Ampla Defesa, nos exatos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/19723, e o da Verdade Material, a Autoridade administrativa certamente cerceou os direitos da Manifestante, motivo pelo qual o Despacho Decisório deve ser anulado, os documentos já apresentados e os anexados à presente Manifestação devem ser minuciosamente analisados e, caso seja necessário, a intimação da Manifestante para apresentar os esclarecimentos/documentos.

II.2 – Da infringência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional

[...]

Em assim sendo, certo é que o r. Despacho Decisório deixou de observar o disposto no artigo 2º da Lei nº 9.784/99, no art. 142 do Código Tributário Nacional e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, acarretando em nítido cerceamento de defesa da Manifestante e sendo, portanto, completamente carente de motivação e nulo, é que se deve ser provida a presente defesa para determinar sua anulação e apuração do direito creditório da Manifestante.

III. DO PROCESSO PRODUTIVO DOS FERTILIZANTES

[...]

Feitas estas breves digressões acerca do processo produtivo da Manifestante, passar-se-á, então, a demonstrar a exatidão do direito creditório a que faz jus.

IV. RAZÕES DE IMPROCEDÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO

IV.1. Dos bens utilizados como insumos

[...]

Assim, certo é que a presente Manifestação de Inconformidade será acolhida para, reformando o Despacho Decisório em combate, reconhecer integralmente o direito creditório sobre os bens utilizados como insumos por parte da Manifestante.

IV.2. Dos serviços utilizados como insumos

[...]

Fato é que a subtração de quaisquer dos serviços supramencionados da cadeia produtiva da Manifestante inviabiliza sua atividade, motivo pelo qual, analisando-se a documentação apresentada e as demais informações obtidas pela Fiscalização, deve ser reconhecido o direito creditório em sua integralidade.

IV.4. Parcelas que compõem a fatura de energia elétrica, como taxa de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa e outras

[...]

*Não por outra razão, a já citada Instrução Normativa nº 404/2004 prevê expressamente, no artigo 8º, §3º, II, que **para fins de creditamento de PIS e Cofins o ICMS (que não está sujeito à incidência das contribuições) integra o custo de aquisição de bens e serviços**. Dessa forma, mostra-se desprovido de razão o argumento do despacho decisório, segundo o qual determinadas parcelas do custo da energia não dão direito ao creditamento apenas porque essas parcelas não estão sujeitas à incidência das contribuições.*

IV.5. Das despesas de armazenagem e frete na venda de mercadorias

[...]

Deste modo, não há dúvida no tocante ao direito ao crédito do PIS e da COFINS relativos às despesas de armazenagem e frete na venda de mercadorias consoante permissão legal e jurisprudência uníssona administrativa, bem como sobre despesas com fretes de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos da Manifestante, devendo-se reconhecer tal direito e reverter a glosa perpetrada pelo Despacho Decisório.

IV.6. Do ativo imobilizado

[...]

Portanto, conforme se infere da documentação apresentada e nos exatos termos da jurisprudência do Egrégio Conselho Administrativo Fiscal, certamente deverá ser reconhecido o direito ao crédito da Manifestante.

V. POSTERIOR JUNTADA DE DOCUMENTOS

[...]

Neste sentido em homenagem ao princípio da verdade material, considerando a insuficiência do prazo concedido à Manifestante pela Fiscalização, impõe-se deferir a posterior juntada dos documentos que não puderam ser localizados ou elaborados no prazo para a apresentação da presente Manifestação de Inconformidade.

VI. PEDIDO

Considerando todo o anteriormente exposto, requer-se:

- a) Seja julgada procedente a presente Manifestação de Inconformidade, reconhecendo-se o direito creditório em sua integralidade e, por consequência, homologadas as respectivas compensações.*
- b) Sucessivamente, caso não seja acolhido o pedido anterior, o que se admite apenas a título de argumentação, requer-se seja reconhecida a nulidade perpetrada pelo r. Despacho Decisório ao não conceder prazo hábil para o cumprimento integral da intimação recebida, havendo nítido cerceamento de defesa e infringência ao princípio da verdade material, com a consequente conversão do presente julgamento em diligência, para que haja efetiva análise do direito creditório.*
- c) Protesta-se pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, principalmente pela prova documentação necessária à elucidação de quaisquer dúvidas destes Ilmos. Julgadores;*

A Manifestante formaliza sua impugnação geral a todas as imputações fiscais e glosas discriminadas no Despacho Decisório ora recorrido, sem qualquer exceção, de forma que não há qualquer ponto não impugnado, inexistindo qualquer revelia, ainda que parcial, referente à presente defesa administrativa.

Nestes termos,

Pede deferimento.

São Paulo, 01 de março de 2019.

Após a apresentação da Manifestação de Inconformidade, a Fertilizantes Tocantins juntou aos autos, em 01/09/2020, uma Petição complementar acompanhada de planilha, na qual requer que (segue a transcrição integral):

FERTILIZANTES TOCANTINS S.A. ("Manifestante"), pessoa jurídica de direito privado, devidamente qualificada nos autos do processo em epígrafe, vem, à presença de Vossa Senhoria, por seu representante abaixo assinado, em complemento à Manifestação de Inconformidade apresentada, requerer a juntada da anexa planilha com as informações/descrições dos créditos relativos aos bens utilizados como insumos,

bens para revenda, serviços como insumo, fretes, energia elétrica e ativo imobilizado, que foram indevidamente glosados pela autoridade fiscalizadora.

Neste sentido, em homenagem ao princípio da verdade material, considerando a insuficiência do prazo concedido à Manifestante pela Fiscalização, requer seja deferida a juntada dos documentos que não puderam ser localizados ou elaborados no prazo para a apresentação da Manifestação de Inconformidade.

Por fim, a Manifestante reitera seu pedido no sentido de que:

- a) Seja julgada procedente a presente Manifestação de Inconformidade, reconhecendo-se o direito creditório em sua integralidade e, por consequência, homologadas as respectivas compensações.*
- b) **Sucessivamente**, caso não seja acolhido o pedido anterior, o que se admite apenas a título de argumentação, requer-se seja reconhecida a nulidade perpetrada pelo r. Despacho Decisório ao não conceder prazo hábil para o cumprimento integral da intimação recebida, havendo nítido cerceamento de defesa e infringência ao princípio da verdade material, com a consequente conversão do presente julgamento em diligência, para que haja efetiva análise do direito creditório.*
- c) Protesta-se pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, principalmente pela prova documentação necessária à elucidação de quaisquer dúvidas destes Ilmos. Julgadores;*

Nestes termos,

Pede deferimento.

São Paulo, 01 de setembro de 2020.

É o relatório.

Seguindo o regular curso processual, o juízo a quo proferiu decisão de parcial procedência da manifestação de inconformidade, determinando a reversão das glosas relativas aos bens e serviços intrinsecamente vinculados à consecução das atividades da Recorrente, a saber: manutenção (grupo 4), combustíveis (grupo 5) e lonas (grupo 6).

Em relação aos demais insumos — notadamente ferramentas e correlatos, bem como as respectivas peças (grupo 1), mangueira de incêndio, corda, vassourão e outros (grupo 2), além de embalagens (grupo 3) — as glosas foram mantidas, ao fundamento da ausência de previsão legal.

Pelo mesmo fundamento, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) manteve as glosas incidentes sobre os serviços de despachante aduaneiro, pesagem de mercadorias, rebocagem portuária, transporte de cargas do porto até a fábrica e serviços marítimos de aferição de carga de importação, bem como sobre despesas com energia elétrica, seja por não integrarem a base de cálculo dos créditos, seja pela ausência de comprovação mediante apresentação das respectivas contas.

Restaram igualmente mantidas as glosas referentes à armazenagem e ao frete na venda, em razão da insuficiência de provas, bem como aquelas relacionadas ao ativo imobilizado, ante a inexistência de comprovação de sua vinculação à escrita contábil e fiscal da Recorrente, além da ausência de organização e agrupamento dos dados de modo a permitir a necessária correlação com os registros da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições (EFD-Contribuições).

Intimada da decisão, a Recorrente interpôs recurso voluntário, pleiteando a reinclusão dos valores glosados na base de créditos do período fiscal analisado, cujas razões recursais serão examinadas, ponto a ponto, no voto a seguir.

É o que se tem para relatar.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

O recurso voluntário, além de tempestivo, preenche os demais requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

PRELIMINARES.

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO E

DA NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA.

A Recorrente suscita preliminar de nulidade do Despacho Decisório sob o argumento de violação aos princípios da ampla defesa e da verdade material, alegando, em síntese, que: (i) o prazo concedido para apresentação de documentos teria sido exíguo; (ii) a autoridade fiscal teria fundamentado a decisão em dúvidas e pressupostos; e (iii) a Administração teria deixado de determinar diligências adicionais necessárias à completa elucidação dos fatos.

Após análise dos autos, não se verifica a nulidade apontada.

Conforme consignado no acórdão e na própria decisão recorrida, o Despacho Decisório foi proferido por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no pleno exercício de suas atribuições, autoridade competente nos termos da legislação vigente. A mera discordância da parte com a conclusão ou com a forma de condução da análise não configura vício de competência ou de forma capaz de macular o ato administrativo.

No tocante à alegada preterição do direito de defesa, verifica-se que a Recorrente foi regularmente intimada, tendo apresentado manifestações e documentos, não havendo demonstração de efetivo prejuízo decorrente do prazo estabelecido. A simples alegação de extemporaneidade ou insuficiência do prazo, desacompanhada da comprovação de prejuízo concreto, não enseja nulidade, conforme reiterada jurisprudência administrativa.

O procedimento fiscal observou o rito estabelecido no Decreto nº 70.235/1972, tendo sido oportunizado à contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa. A autoridade julgadora não está obrigada a determinar todas as diligências requeridas pela parte, sendo-lhe facultado formar seu convencimento com base na documentação existente nos autos e nas informações disponíveis nos sistemas da Administração, especialmente quando a Recorrente não comprova ter sido impedida de apresentar elementos adicionais.

Ressalte-se que o princípio da verdade material não impõe à Administração obrigação ilimitada de produção probatória, tampouco autoriza a nulidade automática da decisão

quando a própria contribuinte não atende integralmente às intimações ou não comprova a indispensabilidade dos documentos cuja ausência alega.

Os fundamentos constantes do Despacho Decisório e da planilha anexada pela Fiscalização demonstram a motivação do ato administrativo, ainda que de forma desfavorável à contribuinte. A eventual existência de expressões de estilo, como “salvo melhor juízo”, não compromete a validade do ato nem evidencia incerteza que acarrete nulidade, tratando-se de fórmula usual no meio jurídico.

Ademais, a manutenção de glosas decorrentes da não comprovação da essencialidade ou relevância dos insumos não constitui cerceamento de defesa, mas consequência da distribuição do ônus probatório no processo administrativo fiscal.

Diante disso, não se verificam irregularidades capazes de invalidar o Despacho Decisório, inexistindo violação aos princípios da ampla defesa, do contraditório ou da verdade material.

No que diz respeito ao pedido de conversão do julgamento em diligência para análise dos documentos apresentados ao longo do processo administrativo, também não assiste razão à Recorrente.

A Recorrente sustenta que:

(i) não teria sido concedido prazo suficiente para apresentação da documentação solicitada pela Fiscalização;

(ii) a autoridade julgadora de primeira instância não teria analisado adequadamente os documentos juntados aos autos; e

(iii) deveria ter sido determinada diligência para elucidação de eventuais dúvidas, em observância aos princípios da ampla defesa e da verdade material previstos no Decreto nº 70.235/1972.

Alega, ainda, que caberia à Administração determinar diligências adicionais para suprir eventuais lacunas probatórias e garantir a correta formação do convencimento da autoridade julgadora.

Embora o processo administrativo fiscal seja fundado pelos princípios da verdade material e do livre convencimento motivado, não há imposição legal para que a autoridade julgadora determine diligências sempre que a parte assim pretenda. A realização de diligências é faculdade do julgador, não constituindo obrigação automática da Administração.

No caso concreto, verifica-se que a Recorrente foi devidamente intimada, tendo oportunidade para apresentar documentos e esclarecimentos. A mera alegação de prazo exíguo, desacompanhada da demonstração de impedimento concreto ou de prejuízo efetivo, não tem o condão de invalidar o procedimento.

Da mesma forma, não há comprovação de que a autoridade julgadora se omitiu na análise da documentação apresentada. O simples fato de a decisão ter sido desfavorável à contribuinte não significa ausência de exame ou de motivação. O Despacho Decisório encontra-se fundamentado e baseia-se nos elementos disponíveis nos autos, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

A jurisprudência administrativa citada pela Recorrente não afasta o entendimento consolidado de que a diligência somente deve ser determinada quando o julgador identificar necessidade concreta de complementação probatória — o que não se verifica no presente caso, em que a insuficiência de provas decorre da própria atuação da Recorrente.

Assim, não há nulidade ou irregularidade a ser sanada, tampouco motivo para determinar nova diligência, sobretudo porque o ônus probatório quanto à essencialidade e relevância dos insumos é da contribuinte.

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO – FALTA DE MOTIVAÇÃO.

Sustenta a Recorrente que o Despacho Decisório estaria eivado de nulidade por suposta ausência de motivação quanto a determinadas glosas, notadamente aquelas relacionadas às embalagens.

Para tanto, argumenta que a fiscalização teria deixado de apurar corretamente a matéria tributável e de calcular o montante do tributo devido, em razão de não ter concedido prazo razoável para a comprovação do direito creditório alegado, bem como por ter aplicado penalidades dissociadas da realidade fática.

Como exemplo da alegada falha de motivação, aponta a glosa integral dos itens SACARIA BIG BAG C/LINER, SACARIA BIG BAG, SACARIA TRANCADA C/LINER 25 KG, SACARIA TRANCADA e SACARIA TRANCADA C/LINER, classificados nos códigos NCM 6305.32.00 (sacos de quaisquer dimensões, para embalagem, de matérias têxteis sintéticas ou artificiais – recipientes flexíveis para produtos a granel) e 6305.33.90 (sacos de quaisquer dimensões, para embalagem, de matérias têxteis sintéticas ou artificiais – outros).

Segundo a Recorrente, a glosa seria contraditória, na medida em que a própria fundamentação fiscal reconhece que o conceito de insumo abrange, em linhas gerais, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Diante disso, sustenta que, sendo incontroverso o direito creditório relativo a materiais de embalagem, inexistiria motivação idônea para a glosa dos créditos referentes a itens que, inclusive segundo a classificação fiscal adotada pela própria fiscalização, constituem embalagens.

Não assiste razão, contudo, à Recorrente no tocante à alegada nulidade do ato administrativo.

A insurgência apresentada revela-se mera irresignação quanto ao enquadramento jurídico conferido pela autoridade fiscal aos referidos dispêndios, o que, embora legitime a interposição de recurso voluntário, não é suficiente, por si só, para macular o Despacho Decisório.

Com efeito, verifica-se que o ato impugnado se encontra devidamente motivado, com indicação clara dos fundamentos de fato e de direito que embasaram as glosas efetuadas, atendendo, assim, aos requisitos legais de validade do ato administrativo. A divergência quanto à interpretação do conceito de insumo e à caracterização dos itens glosados insere-se no âmbito do mérito da controvérsia, e não no plano da validade formal do ato.

Dessa forma, não se vislumbra hipótese de nulidade a ensejar a aplicação do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, devendo a matéria ser apreciada sob a ótica meritória, o que será feito oportunamente.

Por derradeiro, ressalte-se que não há obrigatoriedade de enfrentamento individualizado de todos os pontos suscitados no recurso, bastando que a decisão esteja devidamente fundamentada nos elementos suficientes à resolução da controvérsia. De todo modo, cumpre esclarecer que o caso em análise se refere a **pedido de ressarcimento**, o qual **não se confunde com o lançamento tributário**, instituto definido no art. 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que este se destina à constituição do crédito tributário, enquanto aquele envolve a restituição de valores indevidamente recolhidos ou passíveis de compensação, possuindo natureza e pressupostos jurídicos distintos.

Superada a preliminar, passo ao exame do mérito, o qual será analisado nos tópicos específicos adiante, considerando os elementos probatórios constantes dos autos e a legislação aplicável.

MÉRITO RECURSAL.

DELIMITAÇÃO DA LIDE.

Depreende-se do relatório que o cerne do debate reside na definição do conceito de insumos e nos critérios legais para a fruição de créditos das contribuições ao PIS e à COFINS no regime não cumulativo, conforme previsto no art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

Em primeira instância, a decisão recorrida fundamentou-se tanto na alegada ausência de previsão legal para diversos creditamentos quanto na insuficiência de comprovação documental apresentada pela Recorrente.

Dessa forma, permanecem mantidas e são agora devolvidas à apreciação deste Colegiado as seguintes glosas:

- (i) Ferramentas e afins, e peças nelas utilizadas;
 - (ii) Itens utilizados em setores ou atividades não ligadas ao processo produtivo;
 - (iii) Embalagens para transporte;
 - (iv) Serviços utilizados como insumos: Despachante aduaneiro, Pesagem de mercadoria, Rebocagem portuária, Transporte de cargas do porto para a fábrica, Serviços marítimos de aferição de carga de importação;
 - (v) Despesas com Energia Elétrica;
 - (vi) Despesas com a contribuição de iluminação pública (CIP), multa, juros e vistoria;
- e,
- (vii) Ativo imobilizado; e,
 - (viii) Revenda.

CONCEITO DE INSUMOS. BASE LEGAL.

A matéria relativa aos insumos no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS é tema de recorrente debate no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aplicando-se, por seus Conselheiros, a tese firmada no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em razão, inclusive, da obrigatoriedade prevista na alínea “b”, inciso II, do art. 98, e no art. 99, ambos da Portaria MF nº 1.634/2023.

A partir da parametrização dos critérios para a fruição de créditos nas hipóteses previstas no art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, a Receita Federal do Brasil editou o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 e a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, esta última reforçando e consolidando as regras aplicáveis às contribuições, de forma a legitimar as possibilidades de apuração de créditos, inclusive aqueles relativos a “insumos de insumos”.

Com o propósito de harmonizar o entendimento deste Tribunal Administrativo com aquele firmado pelo Superior Tribunal de Justiça e pela Receita Federal, novas Súmulas foram aprovadas pelo CARF. Como reflexo, as controvérsias envolvendo o conceito de insumos tornaram-se mais objetivas, limitando-se à demonstração do efetivo emprego do bem ou serviço no processo produtivo ou na prestação dos serviços pela contribuinte.

Incumbe ao julgador, a partir da análise da atividade e das operações empresariais da contribuinte — conforme delineadas em seu objeto social — identificar e motivar quais bens e serviços são essenciais e/ou relevantes, de modo que sua subtração implique prejuízo ou inviabilize a consecução da atividade empresarial. Trata-se do denominado teste da subtração.

Nesse contexto, a apresentação, pela contribuinte, de elementos de prova que demonstrem a natureza, utilização e indispensabilidade dos bens e serviços tidos como insumos não apenas presta suporte técnico ao julgador, como também atende ao requisito legal para a

instauração do contencioso administrativo, cuja essência se fundamenta no pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Retomando os autos, verifica-se que os principais elementos probatórios apresentados pela Recorrente consistem, dentre outros, em notas fiscais por amostragem e contrato social, documentos estes já juntados na fase da manifestação de inconformidade.

De acordo com o contrato social, a Recorrente se dedica às seguintes atividades:

CLÁUSULA TERCEIRA

A sociedade e suas filiais tem como objeto:

- Fabricação de fertilizantes fosfatos, nitrogenados e potássios;
- Comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo;
- Importação de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo;
- Comércio atacadista de máquinas e equipamentos, de uso agropecuário, suas peças e acessórios;
- Comércio atacadista de artigos para uso na agropecuária;
- Comércio varejista de fertilizantes fosfatados, nitrogenados e potássios, defensivos agrícolas, adubos e corretivos do solo e artigos para uso agropecuário;
- Intermediário do comércio de mercadoria e produtos de uso agropecuário;
- Transporte rodoviário de carga, intermunicipal, interestadual e internacional;
- Comércio atacadista e exploração de arroz e milho;
- Comércio atacadista e exportação de algodão;
- Comércio atacadista e exportação de sementes de girassol;
- Comércio atacadista e exportação de soja;
- Comércio atacadista e exportação de sorgo;
- Serviços de limpeza, lavagem e classificação de produtos, serviços de secagem de cereais;
- Atividade de armazenamento e depósito de cereais;
- Depósito de mercadoria para terceiro;
- Serviço de industrialização de fertilizantes para terceiro.

Infere-se, assim, que a Recorrente atua não apenas no comércio exterior, mas também exerce atividades de revenda, fabricação, prestação de serviços e transporte. O seu processo produtivo está narrado as e-fls. 1.172/1.175 da peça recursal.

Considerando a natureza específica dos produtos comercializados, cumpre salientar a necessidade — e, em verdade, a obrigatoriedade — de observância das normas editadas pela Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA), pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) e pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), desde a aquisição da matéria prima até a disponibilização do produto ao consumidor final.

Feito esse introito, passo à análise das glosas efetuadas pela fiscalização e aos argumentos da Recorrente.

DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

1. Ferramentas e afins, e peças nelas utilizadas.

A Recorrente sustenta que é indevida a glosa efetuada sob o fundamento do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018, segundo o qual “ferramentas e afins” não se enquadrariam como insumos. Argumenta que tal orientação não pode ser aplicada ao seu caso, pois o entendimento do STJ no REsp nº 1.221.170/PR firmou que o conceito de insumo deve observar os critérios de essencialidade ou relevância, sem restringir ou excluir categorias específicas de bens.

Alega também que o Parecer Normativo, ao tratar de ferramentas, refere-se à atividade de industrialização de alimentos, não podendo ser automaticamente estendido ao setor de produção de fertilizantes, atividade desempenhada pela Recorrente.

Sustenta que itens glosados como “saca polia 3 garras” e “pá quadrada” são essenciais para a manutenção e operação do maquinário utilizado no processo produtivo, sendo, portanto, insumos aptos a gerar crédito conforme reiterada jurisprudência do CARF

Analisados os autos, assiste razão à Recorrente quanto ao creditamento referente às ferramentas e itens correlatos.

Conforme consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, não havendo qualquer vedação apriorística ou taxativa quanto à natureza dos bens empregados na atividade produtiva. Assim, a simples classificação do item como “ferramenta” não autoriza, por si só, a exclusão do direito creditório, especialmente quando demonstrada sua vinculação direta ao processo produtivo.

No caso concreto, diversamente do que entendeu a primeira instância, não se aplica à atividade da Recorrente — produção de fertilizantes — a restrição interpretativa constante do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018, que trata de forma específica do setor de industrialização de alimentos, não podendo ser estendido, de maneira automática, a outras cadeias produtivas.

A documentação apresentada evidencia que os itens glosados, como pá quadrada e outras ferramentas correlatas, são indispensáveis à operação e à manutenção do maquinário

utilizado no processo produtivo. Sua ausência comprometeria a continuidade da produção, caracterizando-os como elementos essenciais à atividade da empresa, em conformidade com o entendimento firmado pelo STJ e reiterado pela jurisprudência deste Conselho.

Além disso, a manutenção de máquinas e equipamentos produtivos — e os instrumentos necessários para tal — possui reconhecimento reiterado no CARF como insumo apto a gerar créditos no regime não cumulativo.

Diante disso, não subsistem os fundamentos que sustentaram a glosa, impondo-se seu afastamento.

2. Itens utilizados em setores ou atividades não ligadas ao processo produtivo.

No tocante aos itens classificados como utilizados em setores ou atividades não diretamente vinculadas ao processo produtivo, merece acolhimento a tese sustentada pela Recorrente.

A alegação de que a Fiscalização deixou de realizar diligências adicionais ou de solicitar esclarecimentos específicos não é suficiente, por si só, para afastar a glosa efetuada, sobretudo porque o ônus de comprovar a essencialidade e a relevância dos insumos incumbe à própria contribuinte. Tal entendimento encontra respaldo no posicionamento consolidado do Superior Tribunal de Justiça, notadamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, bem como na jurisprudência reiterada deste Conselho.

Com o intuito de demonstrar a vinculação dos itens glosados ao seu processo produtivo, a Recorrente esclarece a importância de bens como o “CORDA POLIESTER”, “TINTA ESMALTE SINTETICO”, “LEITOR OPTICO BARRA LASER” e, entre outros.

Segundo afirma, as cordas são utilizadas na elevação, manutenção e acondicionamento das sacarias *big bags* que armazenam tanto os insumos quanto os produtos por ela fabricados, o que evidenciaria sua utilização direta no ciclo produtivo.

Diante desse contexto fático-probatório, incluindo esclarecimentos nos autos em relação ao processo produtivo, verifica-se que os bens em questão desempenham papel relevante e indispensável para a operacionalização do processo produtivo da Recorrente, seja por viabilizarem a movimentação e acondicionamento de insumos e produtos, seja por assegurarem a manutenção e o funcionamento contínuo do maquinário e da infraestrutura elétrica industrial.

Assim, à luz do critério da essencialidade e da relevância consagrado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, entendo que tal bem se enquadra no conceito de insumos para fins de creditamento, razão pela qual revento a glosa atinente aos referido item utilizado em setores e cujo esclarecimento foi prestado.

3. Embalagens para transporte.

Os itens classificados como “SACARIA BIG BAG” e “SACARIA BIG BAG C/LINER” tiveram seus créditos glosados sob o argumento de que tais embalagens serviriam apenas ao transporte do produto acabado, não acompanhando o bem até o consumidor final e, portanto, não integrariam o processo produtivo.

Contudo, a Recorrente atua na produção e comercialização de fertilizantes, atividade cuja cadeia produtiva exige acondicionamento específico para garantir o transporte, a integridade, a armazenagem e a própria viabilidade de comercialização dos produtos, em conformidade com as normas técnicas e os requisitos estabelecidos pelos órgãos de vigilância, bem como pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA).

Nesse contexto, as sacarias Big Bag revelam-se indispensáveis para que o fertilizante esteja em condições de ser manipulado, estocado, transportado e entregue ao adquirente, o que confirma sua natureza de insumo segundo os critérios de essencialidade e relevância definidos no REsp nº 1.221.170/PR.

De acordo com a Recorrente, após o processo de mistura e homogeneização da matéria-prima, o produto é depositado em silos de armazenagem e, posteriormente, direcionado à etapa de ensaque, realizada em duas modalidades distintas. É nessa fase que os Big Bags desempenham função essencial, assegurando o adequado acondicionamento do fertilizante, preservando sua integridade física, garantindo a segurança no transporte interno e externo e atendendo às exigências técnicas impostas pelos órgãos de vigilância e pelo MAPA, de modo a colocar o produto final em condições de comercialização.

A jurisprudência consolidada deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reforça essa compreensão, reconhecendo reiteradamente que embalagens de transporte integram o custo de produção e geram direito ao crédito, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, desde que viabilizem a circulação comercial do produto.

Portanto, revento a glosa e reconheço à Recorrente o direito ao creditamento relativo às embalagens (Big Bag e Big Bag c/Liner).

4. Serviços utilizados como insumos (importação).

A Recorrente impugna a manutenção da glosa referente aos serviços utilizados como insumos, sustentando que o v. Acórdão recorrido aplicou indevidamente a disciplina da Lei nº 10.865/2004, ao entender que tais serviços deveriam integrar o valor aduaneiro para geração de créditos, bem como que haveria vedação legal nos termos do art. 3º, §3º, I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Os serviços glosados — despachante aduaneiro, pesagem de mercadorias, rebocagem portuária, transporte de cargas do porto para a fábrica e serviços marítimos de aferição de carga de importação — foram considerados como componentes do valor aduaneiro pela decisão recorrida. Todavia, tal premissa é incorreta.

Conforme dispõe o art. 4º da IN SRF nº 327/2003, esses serviços não integram o valor aduaneiro e, portanto, não se sujeitam ao regime do PIS/COFINS-Importação previsto na Lei nº 10.865/2004. São serviços contratados no mercado interno, de prestadores domiciliados no País, após a entrada da mercadoria no território nacional, sujeitando-se, assim, exclusivamente às regras gerais da não cumulatividade estabelecidas pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Esse entendimento foi posteriormente reforçado pela Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, que em seu art. 205 determina expressamente que bens e serviços adquiridos no mercado interno devem ser contabilizados separadamente dos adquiridos no exterior, afastando a interpretação equivocada de que serviços internos acompanhariam o tratamento jurídico do produto importado.

Dessa forma, os serviços ora analisados possuem natureza autônoma, independente e inconfundível com os custos de aquisição das mercadorias importadas, devendo ser examinados à luz do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Retomando os fatos e aplicando o critério da essencialidade/relevância definido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, constata-se que os serviços contratados pelo contribuinte são imprescindíveis para viabilizar a chegada da matéria-prima ao estabelecimento industrial.

Segundo o chamado teste da subtração, a retirada desses serviços inviabilizaria o processo produtivo, pois a matéria-prima permaneceria retida em porto ou armazém, impossibilitando qualquer etapa subsequente da industrialização. Trata-se, portanto, de serviços diretamente relacionados à disponibilização do insumo para uso imediato na produção — o que os caracteriza como insumo nos termos da legislação e da jurisprudência vinculante.

Esse entendimento é reiterado pela jurisprudência do CARF, inclusive em casos análogos envolvendo empresas do mesmo segmento da Recorrente, que reconhecem o direito ao crédito de serviços portuários e correlatos utilizados para viabilizar a chegada dos insumos ao processo fabril.

Diante desse conjunto de elementos, entendo que os serviços contratados no mercado interno Despachante aduaneiro, Pesagem de mercadoria, Rebocagem portuária, Transporte de cargas do porto para a fábrica, Serviços marítimos de aferição de carga de importação configuram insumos essenciais à atividade de industrialização exercida pela Recorrente, enquadrando-se na hipótese prevista no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e, por essa razão, reconheço o crédito.

5. Parcelas que compõem a fatura de energia elétrica, como taxa de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa e outras.

No que se refere às parcelas destacadas na fatura de energia elétrica — tais como taxa de iluminação pública (CIP), demanda contratada, juros, multa, encargos e demais valores acessórios — a glosa deve ser mantida.

Embora a Recorrente sustente que todos os componentes da fatura comporiam o “custo” ou “despesa” de energia elétrica, o fato é que a legislação que rege o regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS não autoriza a tomada de crédito sobre tais parcelas acessórias

O art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, delimita o creditamento à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não havendo qualquer menção ou autorização legal para créditos sobre:

- contribuição de iluminação pública (CIP);
- tarifas de demanda contratada;
- juros e multas por atraso;
- encargos e demais cobranças não vinculadas ao efetivo consumo de energia.

Por se tratar de benefício fiscal, o creditamento exige interpretação estrita, não sendo possível estender, por analogia ou construção contábil, hipóteses de crédito não previstas de forma explícita na legislação tributária.

A jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que somente a energia elétrica efetivamente consumida gera direito ao crédito. Encargos de disponibilidade, contribuições municipais, multas, juros e demais rubricas não se confundem com energia elétrica consumida, razão pela qual não integram a base de cálculo do crédito.

Assim, apesar dos argumentos da Recorrente, não há respaldo legal para admitir créditos sobre parcelas alheias ao consumo de energia, ainda que componham o valor total da fatura.

6. Das despesas de armazenagem e frete na venda de mercadorias.

A Autoridade Fiscal manteve a glosa integral dos créditos sobre despesas de armazenagem e frete na venda, alegando que (i) parte significativa das operações classificadas pela contribuinte como “armazenagem e frete na venda” corresponderiam, na verdade, a fretes sobre compras; (ii) a escrituração fiscal estaria incompleta, faltando informações essenciais como a descrição das mercadorias transportadas; (iii) não haveria documentos aptos a comprovar as operações; e (iv) a contribuinte não teria atendido ao item correspondente do Termo de Intimação.

A DRJ elaborou nova planilha, com base nos dados enviados pela própria empresa via EFD-Contribuições, acrescentando colunas com a descrição detalhada fornecida pela Recorrente e com a indicação dos créditos aceitos ou glosados.

Para o frete nas operações de compra, aplicou-se o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, segundo o qual não há direito ao crédito quando o bem adquirido não gera crédito, entendimento que também alcança fretes ligados a transferências e movimentações internas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Já quanto ao frete na venda, a autoridade destacou que o aproveitamento do crédito só é permitido quando o ônus do frete é suportado pelo vendedor, conforme o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 e art. 15, II, do mesmo diploma. Com fundamento em resposta apresentada pela empresa em outro processo, concluiu que, embora a Fertilizantes Tocantins efetuasse o pagamento do serviço, o ônus econômico seria repassado aos clientes, o que afastaria o direito ao crédito. A contribuição alegou não ter sido oportunamente rebatida quanto a esse ponto.

Diante da suposta ausência de documentação suficiente, de lacunas na escrituração fiscal e da presunção de repasse do custo do frete ao adquirente, a Autoridade Fiscal concluiu pela impossibilidade de reconhecimento dos créditos relativos ao frete na venda e pela manutenção das glosas efetuada.

Dos argumentos despendidos pela Recorrente, assiste razão, em parte, à Recorrente.

Nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, é assegurado o direito ao crédito das contribuições quando se trata de insumos essenciais ou relevantes ao processo produtivo. A interpretação desses dispositivos, conforme consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema 779), reconhece a essencialidade ou relevância como critério material apto a autorizar a apropriação dos créditos de PIS e COFINS.

Nesse contexto, o frete na aquisição de insumos — inclusive quando destinados à fabricação de produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados — constitui despesa diretamente vinculada ao processo produtivo. Tal entendimento encontra-se pacificado na esfera administrativa por meio da Súmula CARF nº 188, que dispõe *“Dá direito a crédito de PIS e Cofins o valor do frete na aquisição de insumos, inclusive quando relacionados à produção de bens não tributados.”*

Assim, é devido o creditamento relativo aos gastos com frete incorridos para trazer a matéria-prima ao estabelecimento industrial da Recorrente, desde que tais despesas estejam contabilizadas de forma segregada do custo de aquisição dos insumos e se revelem indispensáveis à realização da atividade econômica.

Da mesma forma, as despesas de armazenagem dos insumos adquiridos para posterior industrialização configuram custos necessários à preservação, integridade e disponibilidade dos materiais até sua efetiva utilização no processo produtivo. Tais dispêndios, por se enquadrarem na categoria de insumos essenciais, também se amoldam ao art. 3º, II, autorizando o crédito das contribuições.

Portanto, reconhece-se o direito da Recorrente aos créditos decorrentes de:

- frete na aquisição de insumos, à luz da Súmula CARF 188;
- armazenagem de matérias-primas e insumos destinados à industrialização.

Mantém-se, contudo, a glosa nas hipóteses em que não se comprove documentalmente o vínculo direto entre a despesa e o processo produtivo ou quando não demonstrado que o ônus econômico foi efetivamente suportado pela Recorrente, como bem destacado pelo juízo a quo.

No que se refere às despesas de frete na operação de venda, incumbia à Recorrente comprovar que arcou com o respectivo ônus, requisito indispensável para o creditamento previsto na legislação. Não tendo logrado êxito em demonstrar tal condição no presente caso, impõe-se a manutenção da glosa.

7. Do ativo imobilizado.

Em aperta síntese, a Recorrente contesta a glosa dos créditos referentes ao ativo imobilizado, argumentando inicialmente que o Despacho Decisório é nulo, pois afirmou que a empresa não apresentou documentação para sanar dúvidas, sem conceder prazo para manifestação.

De outro lado, o Acórdão afirmou que os documentos seriam “aleatórios”, alegando ausência de demonstração de vínculo com o crédito pleiteado, e deixou claro que não procedeu à análise da documentação juntada, limitando-se a repetir os fundamentos do Despacho Decisório e mantendo a glosa integral.

A Recorrente sustenta que não há aleatoriedade: os documentos apresentados dizem respeito exclusivamente a bens adquiridos e incorporados ao ativo imobilizado, conforme indicado nas planilhas e NF-e. A falta de análise pela autoridade julgadora configura equívoco e contraria o Princípio da Verdade Material, bem como o dever de exame completo do material probatório.

Destaca-se, por fim, que o direito ao crédito sobre o ativo imobilizado possui previsão legal expressa nos arts. 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e encontra-se pacificado na jurisprudência do CARF, reforçando a legitimidade do creditamento.

Sem razão a Recorrente.

A legislação tributária é clara ao estabelecer que o ônus da prova acerca da constituição do crédito alegado incumbe ao contribuinte, nos termos do art. 373, I, do CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, e do art. 16 da Lei nº 9.784/1999. Cabe, portanto, à interessada apresentar a documentação idônea, completa e organizada, de modo a demonstrar, de forma inequívoca, o direito creditório que pretende ver reconhecido.

A consolidação, análise e conferência dos documentos apresentados somente se tornam possíveis quando o contribuinte cumpre integralmente esse dever, não se podendo

transferir à Administração o encargo de estruturar, classificar ou estabelecer vínculos que competem ao próprio sujeito passivo. Assim, não há que se falar em obrigação da Fiscalização de promover nova organização ou consolidação de dados quando estes não são apresentados de maneira apta à comprovação do crédito.

Diante disso, nega-se a pretensão da Recorrente quanto à exigência de consolidação de informações pela autoridade fiscal, permanecendo sob sua responsabilidade o ônus probatório relativo aos créditos pleiteados.

1. Bens para revenda.

Quanto aos bens destinados à revenda, razão assiste à DRJ. O v. Acórdão corretamente registrou que a Recorrente não apresentou impugnação específica acerca dessa glosa, limitando-se a repetir planilhas e informações já constantes do Despacho Decisório, sem indicar elementos de fato ou de direito capazes de infirmar a motivação da autoridade fiscal.

A alegação genérica de impugnação global (“sem qualquer exceção”) não supre a exigência prevista nos arts. 16, III, e 17 do Decreto nº 70.235/1972, que impõem ao contribuinte o ônus de contestar de forma específica cada glosa aplicada, indicando claramente os fundamentos de sua discordância. A ausência dessa impugnação específica configura preclusão, legitimando a manutenção da glosa.

Além disso, os créditos relativos à revenda de bens não encontram respaldo na hipótese legal invocada pela Recorrente. O art. 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 prevê créditos sobre bens adquiridos para revenda, desde que observadas as condições legais e devidamente comprovada a aquisição e utilização no período apurado — o que não ocorreu no presente caso.

A Recorrente não trouxe aos autos documentação apta a comprovar o direito creditório, tampouco demonstrou a correlação entre os valores glosados e operações de revenda efetivamente realizadas.

Diante desse cenário, a conclusão adotada pela DRJ deve ser integralmente mantida.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, rejeito as preliminares arguidas pela Recorrente e, no mérito, dou **parcial provimento ao Recurso Voluntário** para reverter as glosas referentes as rubricas: (i) ferramentas e correlatos, (ii) Itens utilizados em setores ou atividades não ligadas ao processo produtivo (“corda poliéster”), (iii) embalagens para transporte (Big Bag e Big Bag c/ Liner), (iii) serviços utilizados como insumos na importação (despachante aduaneiro, pesagem, rebocagem

portuária, transporte do porto à fábrica e aferição marítima), (iv) frete na aquisição de insumos não tributados; e (v) armazenagem de matéria prima.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Jorge Luís Cabral, redator designado.

Venho respeitosamente registrar meu voto divergente especificamente a respeito dos seguintes itens:

I. Ferramentas e afins, e peças nelas utilizadas

As ferramentas descritas no voto da ilustre relatora, têm características de ativo permanente, cujo tratamento legal adequado seria os incisos VI, dos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo assim, deve-se manter as glosas dos gastos relacionados a estas ferramentas, que foram consideradas como insumos e dariam direito tão somente aos encargos de depreciação na formação do crédito.

Nestes termos, voto por manter estas glosas.

II. Itens utilizados em setores ou atividades não ligadas ao processo produtivo

Os itens descritos no voto da relatora são claramente estranhos ao processo produtivo, como corda poliéster, tinta esmalte e leitor ótico a laser, ou deveriam ser classificados como ativo imobilizado, sujeitando-se da mesma forma que as ferramentas aos encargos de depreciação.

Nestes termos, voto por manter estas glosas.

III. Embalagens para transporte.

Embalagens para transporte não possuem previsão legal para gerarem créditos no regime não cumulativo, de forma que voto por manter estas glosas.

IV. Das despesas de armazenagem.

Neste tópico reconheço o direito ao crédito decorrente dos fretes na aquisição de insumos, mas mantenho as glosas das despesas de armazenagem de insumos ou matérias primas adquiridas por ausência de previsão legal para a apuração de créditos no regime não cumulativo, somente sendo admitidos nas operações de vendas.

Nestes termos, voto por manter as glosas de despesas de armazenagem.

Conclusão

Conforme o acima descrito, dirirjo da ilustre relatora para manter as glosas de ferramentas e afins, e peças nelas utilizadas, dos itens não ligados ao processo produtivo, das embalagens para transporte e de despesas de armazenagem, acompanhando a relatora nos demais assuntos.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Joana Maria de Oliveira Guimarães

Apresento a presente declaração de voto exclusivamente em relação ao tópico “5. Parcelas que compõem a fatura de energia elétrica, como taxa de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa e outras.”, no qual acompanho a ilustre Conselheira Relatora pelas conclusões.

Com a devida vênia, discordo do entendimento da Relatora no sentido de que “*Por se tratar de benefício fiscal, o creditamento exige interpretação estrita, não sendo possível estender, por analogia ou construção contábil, hipóteses de crédito não previstas de forma explícita na legislação tributária.*”

Entendo que se afigura equivocada a compreensão de que o direito creditório decorrente da não cumulatividade consiste em benefício fiscal. A não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS trata-se de regime de apuração das referidas contribuições e não benefício fiscal, não estando elencada nas hipóteses previstas no art. 111 do CTN, que assim estabelece:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II – outorga de isenção;
- III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Como o regime de apuração da não cumulatividade do PIS e da COFINS - do qual decorrem as hipóteses de creditamento - não se enquadra nas hipóteses indicadas no artigo 111 do CTN, a regra de interpretação literal não se aplica a ela.

A legislação que trata das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativas pode e deve ser interpretada de forma mais ampla, utilizando os métodos de interpretação tradicionais, como o teleológico (finalidade da norma) e o sistêmico (sua relação com outras normas).

Cumprê destacar que no conhecido julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho afastou expressamente a aplicação do artigo 111 do

Código Tributário Nacional ao creditamento decorrente da não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS, conforme se depreende do trecho abaixo reproduzido:

24. As exações a que o dispositivo se refere, são o PIS e a COFINS, cuja não-cumulatividade veio a ser implementada pela Lei 10.865/2004, alteradora da Lei 10.637/2002 (PIS) e da Lei 10.833/2003 (COFINS), como todos estamos recordados.

25. Deve-se sublinhar que, autorizada por norma constitucional e prevista em lei ordinária, a não-cumulatividade, no âmbito do PIS e da COFINS, veio ao ordenamento jurídico brasileiro com o propósito de racionalizar a tributação – embora não a tenha reduzido, dado que as alíquotas não-cumulativas sofreram grave elevação – mas guardando peculiaridades em relação à não-cumulatividade que já tinha guarida na CF/88, na redação anterior. (...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

38. Como bem apontado no parecer do eminente Professor HUGO DE BRITO MACHADO (fls. 604), o creditamento não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de modo que não há de ser interpretado necessariamente de forma literal ou restritiva, como está naquele dispositivo do CTN; essa assertiva do mestre cearense calha como uma luva na compreensão do tema que se discute. (g.n.)

Até recentemente, esta Conselheira se posicionava no sentido de reconhecer o direito ao aproveitamento dos créditos sobre a demanda contratada. No entanto, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovou a Súmula CARF nº 224, com o seguinte enunciado:

SÚMULA CARF Nº 224

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/08/2025 – vigência em 01/09/2025

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.

De acordo com o disposto no artigo 123, § 4º, do RICARF, as Súmulas do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores:

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF.

(...)§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Portanto, em observância ao enunciado da Súmula CARF nº 224, acompanho, pelas conclusões, o voto da Conselheira Relatora.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães