



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10940.720236/2011-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.147 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	8 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MACROFERTIL - INDUSTRIA E COMERCIO DE FERTILIZANTES
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. POSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos. Combustíveis e Lubrificantes utilizados na produção e manutenção de máquinas e equipamentos também se enquadram no conceito de insumos para fins de créditos das Contribuições.

CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

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

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao crédito sobre embalagens, combustíveis e lubrificantes.

*Assinado Digitalmente*

**Francisca das Chagas Lemos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Jose de Assis Ferraz Neto (substituto[a] integral), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de **Pedido de Ressarcimento PER**, em que a ora Recorrente requereu o direito creditório relativo à contribuição (COFINS) vinculada a receitas não tributadas no mercado interno no 2º trimestre de 2007 no valor de R\$ 487.565,62. Ao direito creditório postulado, a interessada vinculou Declarações de Compensação (DCOMP). A DRF de origem reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 343.713,73, homologando as compensações até esse limite.

Cientificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade em 16.01.2012.

A 14ª Turma da DRJ/RPO - Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), no **Acórdão 14-87.326, de 13.08.2018**, prolatou decisão pela improcedência da Manifestação de Inconformidade:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com material de embalagem que não se enquadre no conceito de insumo definido na legislação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.**

Indefere-se o pedido de diligência/perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade e quando todos os elementos dos autos são suficientes a formação da convicção do julgador. Manifestação de Inconformidade Improcedente. Direito Creditório Não Reconhecido.

Tomando ciência da decisão em 20.08.2018, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** em 04.09.2018. QUANTO AO MÉRITO, arguiu o seguinte:

- (i) **DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMO: EMBALAGENS.** Afirmou que embalagens, na atividade por ela desenvolvida (produção de adubos e fertilizantes), destinam-se ao acondicionamento da mercadoria, além de descartáveis (*big bags*) são essenciais, sendo indispensável ao desenvolvimento do negócio.
- (ii) **COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES:** Utilização de misturadoras e máquinas e equipamentos (abastecidos com óleo diesel *pás carregadeiras*, com capacidade para transportar até 4.000 quilos, levadas até as máquinas), que deve ser considerado como insumo no seu processo produtivo. Lubrificantes na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no processo de mistura das matérias primas, razão pela qual se desgastam no processo produtivo, o que outorga o seu direito a descontar créditos.
- (iii) **DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA:** Destacou que teve glosado créditos com a alegação de ausência de comprovantes de pagamento das contas de energia elétrica. Entretanto, foram juntados aos autos espelhos das faturas de energia elétrica obtidos junto a Companhia Paranaense de Energia.

Requeru a aplicação do princípio da verdade material e a retificação do lançamento diante das provas que apresentou.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

**I - ADMISSIBILIDADE**

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e cumprir os demais requisitos exigidos.

## **II - PRELIMINAR**

### **DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL**

Sobre a alegação de que a fiscalização deve buscar a verdade material, tem-se por atendido, pelo que consta dos autos, com o procedimento adotado para a análise de todos os documentos, bem como as informações constantes da base de dados e dos arquivos da Recorrida, considerados para fins de reconhecimento do seu direito creditório.

A fundamentação adotada pela DRJ por ocasião do julgamento deste processo, em especial, quanto ao conceito de insumos, encontra-se superada em vista do posicionamento do STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

Sabe-se que o julgador tem a liberdade de valorar as provas e formar seu convencimento, mas deve indicar na decisão as razões que levaram à formação desse convencimento. A fundamentação, prevista no artigo 93, inciso IX, da Constituição Federal, significa que o julgador deve explicar as razões que o levaram a tomar uma decisão, demonstrando como interpretou a lei e como aplicou aos fatos do caso concreto. No caso sob análise, houve a devida fundamentação tomando-se por base o conjunto de normas então vigentes.

Nos casos em que o julgador considerou as provas insuficientes para o deferimento do crédito, também foram fundamentadas, não representando ofensa ao princípio da busca da verdade material. Ao justificar a decisão com a devida fundamentação, garantiu-se que seja baseada na lei e nos fatos do caso, sendo pressuposto do devido processo legal.

Voto por não acatar a este ponto.

## **III - DO MÉRITO**

### **DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMO**

#### **A) MATERIAL DE EMBALAGEM**

A Recorrente se dedica a atividade de produção de adubos e fertilizantes, processo industrial e produtivo que envolve a aquisição de matérias primas (fosfato, nitrogênio, potássio etc.) para serem transformadas em adubos e fertilizantes que, após sua mistura, são comercializados com produtores de soja, milho, algodão, cana-de-açúcar etc. As embalagens e os chamados *big bags*, com capacidade de até 1.000 kg, destinam-se ao acondicionamento da mercadoria, não havendo outra forma de ser transportada e comercializada. Torna-se, portanto, parte do produto e elemento ESSENCIAL. Colacionou jurisprudência do STJ, favorável à sua tese, além de discorrer sobre o REsp 1.221.170/PR.

A DRJ/RPO, por sua vez, após citar artigos do Decreto nº 4.544/2002 – RIPI, fez a distinção entre embalagens incorporadas aos produtos após concluído o processo produtivo e o

acondicionamento e transporte e, após, decidiu que os "big bags" e sacos plásticos não se caracterizam como embalagens que se incorporam ao seu produto.

Passo a análise.

Como destacou a Solução de Consulta COSIT nº 05, de 20.02.2024, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, do bem ou serviço, para produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, em consonância com o artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência do STJ, há que se analisar, casuisticamente, se o insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa Recorrente.

A Recorrente explicitou que existe determinação legal pertinente às embalagens utilizadas em seu produto, estabelecidas pelo MAPA (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento) a partir da Lei nº 6.894, de 16 de dezembro de 1980, e do Ministério do Meio Ambiente na elaboração do Plano Nacional de Resíduos Sólidos, previsto na Lei nº 12.305, de 2010, que instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos.

De fato, o art. 17 da Instrução Normativo SDA nº 61, de 08.07.2020, estabeleceu as regras sobre definições, exigências, especificações, garantias, tolerâncias, registro, embalagem e rotulagem dos fertilizantes orgânicos e dos biofertilizantes, destinados à agricultura.

Tanto pelas singularidades de cada cadeia produtiva quanto por imposição legal, para o setor de produção de fertilizantes, como é o caso da Recorrente, identifica-se na embalagem de acondicionamento o critério da relevância.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, decisão 9303-012.948, de 14.03.2022, admite créditos de embalagens para transporte com base na NOTA SEI PGFN MF 63/18 e no REsp 1.221.170. Adotando o mesmo entendimento, o art. 176, § 1º, II e VI, da Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, admite o crédito de insumos mesmo utilizados após a finalização do processo produtivo, em decorrência de imposição legal, bem como de embalagens de apresentação.

Portanto, entendo que o item atende a essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela Recorrente.

Voto pelo provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

#### B) COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES

Nas etapas de produção, a Recorrente informou que durante o processo de mistura das matérias primas, armazenadas em boxes, de onde são retiradas através de *pás carregadeiras*, com capacidade para transportar até 4.000 quilos, levadas até as máquinas misturadoras. São

equipamentos abastecidas com óleo diesel, que deve ser considerado como insumo no seu processo produtivo. Além disso, são utilizados lubrificantes na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no processo de mistura das matérias primas, razão pela qual se desgastam no processo produtivo, o que outorga o seu direito a descontar créditos.

Conforme descrito pela Recorrente, as pás carregadeiras fazem o traslado das matérias primas, produtos acabados e resíduos dentro das fábricas da Recorrente, carregando os caminhões, fazendo o transporte entre unidades industriais, ou levando os fertilizantes para o comprador.

A DRJ manteve a glosa sobre combustíveis nos seguintes termos:

- (i) Que a interessada nada trouxe para comprovar, quantitativamente, o uso dos combustíveis e lubrificantes nas máquinas e equipamentos;
- (ii) As provas documentais devem ser apresentadas pelos contribuintes no momento da manifestação de inconformidade.

Passo a análise.

A Lei nº 10.833/2003 é clara quando prevê a possibilidade do crédito sobre combustíveis:

Art. 3º (...)

(...)

II - bens e serviços, **utilizados como insumo na prestação de serviços** e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive **combustíveis e lubrificantes**, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da [Tipj](#); (Grifei).

A 3ª Turma da Câmara Superior do CARF (Decisão: 9303-015.463, 16.07.2024), tem o entendimento os custos incorridos com combustíveis enquadram-se na definição de insumos.

Sobre utilização de combustíveis na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no processo de mistura das matérias primas, este Conselho, pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção, decidiu que os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Pela descrição do processo produtivo (atividade de produção de adubos e fertilizantes) bem como laudo demonstrativo de cada etapa de produção, firmei convencimento de que os serviços oriundos da pá carregadeira caracterizam-se como essenciais, à medida que coleta o material/matéria prima e o deposita em um alçapão, e que permite o transporte da

matéria prima para o próximo estágio de produção, sendo parte inconteste do seu processo produtivo. Atende aos requisitos legais a serem considerados insumos e permitir direito ao crédito das Contribuições.

Portanto, sendo clara a determinação legal em relação ao direito ao crédito de combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços, bem como aquele utilizado nos serviços relacionados a manutenção de pás carregadeira, não há motivação para manutenção da glosa.

Entendo que cabe razão à Recorrente. Voto por dar provimento a este ponto.

## **2. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

### **C) DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA**

A Recorrente destacou que teve glosado créditos com a alegação de ausência de comprovantes de pagamento das contas de energia elétrica. Entretanto, foram juntados aos autos espelhos das faturas de energia elétrica obtidos junto a Companhia Paranaense de Energia, de modo que os mesmos devem ser considerados na base de cálculo do crédito das contribuições.

Por seu turno, a DRJ/RPO afirmou que os documentos apresentados pela Recorrente não conferem com as informações dos documentos relacionados pela auditoria, com divergência nas datas, valores, e CNPJ do consumidor. Que como a interessada não demonstrou a composição dos dispêndios com energia elétrica do período, não há nos autos prova ou indícios de que os dispêndios relativos aos documentos apresentados constam da glosa da auditoria. Em se tratando de uma relação processual probatória, os procedimentos de restituição, ressarcimento e compensação exigem do sujeito passivo a comprovação do direito que entende possuir.

Assim, sobre o direito material não remanescem dúvida, tratando-se apenas de questão probatória. De fato, compulsando os autos às fls. 1339-1340, apenas dois documentos foram acostados, ambos considerados pela decisão.

Sobre o ônus da prova de glosa de créditos, para os quais a empresa não apresentou a totalidade dos documentos que compõe o seu demonstrativo, de insumo adquiridos (energia), embora tenha sido intimada a fazê-lo, tem-se que o ônus da prova cabe ao Contribuinte, por se tratar de alegação de que possui o direito.

Esta é a orientação consolidada por este CARF, como indicam os precedentes: Decisão 3003-001.349, publicação 27.10.2020; Decisão 3002-002.650, publicação 04.05.2023; Decisão 9303-008.680, publicação 04.07.2019.

Não tendo a Recorrente logrado a demonstração do seu direito, Voto por não dar provimento a este ponto.

## **IV – DISPOSITIVO**

Voto pelo parcial provimento do Recurso Voluntário, não acatando a preliminar e, no mérito, para reconhecer o direito ao crédito sobre embalagens e combustíveis e lubrificantes.

É como voto.

Francisca das Chagas Lemos.