



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720105/2011-54
ACÓRDÃO	3302-015.149 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MACROFERTIL - INDUSTRIA E COMERCIO DE FERTILIZANTES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal. 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.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE. Utilizando-se do teste da subtração, proposto na orientação adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados.

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

restituição ou compensação (PER/DCOMP) apresentado desacompanhado de provas deve ser indeferido.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. NÃO OCORRÊNCIA.

É válido o despacho decisório proferido pela Autoridade Administrativa, nos termos das normas vigentes, cujo fundamento permitiu ao contribuinte exercer o seu direito de defesa.

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, e fretes relativos a matérias-primas, produtos intermediários e produtos em elaboração.

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-se de **Pedido de Ressarcimento eletrônico (PER)** pelo qual a contribuinte pretendeu o reconhecimento de direito creditório relativo à contribuição (COFINS) vinculada a receitas não tributadas no mercado interno no 4º trimestre de 2007 no valor de R\$ 648.432,24. Ao direito creditório postulado, a interessada vinculou Declarações de Compensação (DCOMP).

A DRF de origem proferiu o Despacho Decisório reconhecendo parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 400.790,19, e homologando as compensações até esse limite.

A ora Recorrente interpôs manifestação de inconformidade em 16/01/2012.

A 14ª Turma da DRJ/RPO no **Acórdão 14-87.331, de 13.08.2018**, prolatou decisão pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, não reconhecimento do direito creditório, nos termos que seguem:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e a Cofins.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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 proferida em 20.08.2018, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** em 06.09.2018. Após discorrer sobre o conceito de insumos e do posicionamento do STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, afirmou que na atividade desenvolvida (produção de adubos e fertilizantes), argumentando razões em defesa do seu direito.

Defendeu que na decisão recorrida remanesceram glosas de valores referentes a aquisição de combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e encargos de depreciação e amortização. No entanto, ao elencar seus argumentos de defesa, direcionou a apenas 02 pontos: *Fretes de transferências e despesas com Energia Elétrica*.

Pugnou pela aplicação do princípio da verdade material, à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal, a materialidade do evento.

No mérito, tratou dos seguintes pontos:

1. DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMO
 - a) Materiais de Embalagens;
 - b) Combustíveis e Lubrificantes.
2. DOS FRETES – DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES DESTINADOS A TRANSFERENCIA DE MERCADORIAS;
3. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA.

Requeru o processamento do feito e em caso de entendimento, sejam os autos baixados em diligências.

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, o procedimento adotado para a análise de todos os documentos e informações acostados, bem como as informações constantes da base de dados e dos arquivos da Recorrida, foram considerados para fins de reconhecimento do seu direito creditório.

De início, destaco que o indeferimento de pedido de conversão do julgamento em diligência/perícia, quando fundamentado, não tem o condão de representar cerceamento de defesa, em especial, quando visar à produção de provas que o contribuinte devia produzir. Da

mesma forma, não afeta ao princípio da verdade material, posto que a referida decisão foi fundamentada, pautando-se na análise do caso de acordo com a legislação e provas dos autos.

Observo que no Relatório da Fiscalização (Despacho Decisório 235/2011), às fls. 1244-1.263, consta o descritivo do processamento do feito, a análise das informações, de documentos apresentados e normativos considerados aplicáveis ao caso. Tendo-se como observado o art. 50, da Lei nº 9.784/99, em que os atos deverão ser motivados de modo explícito, claro e congruente, e com a indicação dos fatos e fundamentos jurídicos que o embasaram.

No presente caso, o indeferimento da diligência requerida, além de não acarretar lesão ao princípio da verdade material, revelou-se prescindível, pois trata-se de questões respondíveis mediante análise dos documentos da escrituração contábil e fiscal da Recorrente.

Considerando a convicção e motivação que levaram a Fiscalização a não homologação, além da decisão da DRJ pela Improcedência da Manifestação de inconformidade, não se observa discricionariedade, tratando-se de ato vinculado, como é o caso presente.

Voto por não dar provimento a este ponto.

III – DO DIREITO: MÉRITO

1. DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

A) MATERIAIS DE EMBALAGENS

A Recorrente afirmou que aquisição de sacos para 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. Os materiais que compõem as embalagens serão descartados após o uso da mercadoria.

A DRJ utilizou-se dos conceitos das Instruções Normativas nº 247, de 2002, e 404, de 2004, Solução de Divergência Cosit nº 24, de 30/05/2008, para fundamentar o não cabimento, à autoridade administrativa, para expandir o alcance do conceito de insumos. Assim, os dispêndios com material de embalagem (“big bags” e sacos para embalagens), não se caracterizam como embalagens que se incorporam ao seu produto. Na verdade, o produto da contribuinte é o fertilizante, vendido a granel, e que é apenas acondicionado naquelas embalagens, a depender das quantidades vendidas, possibilitando o seu transporte até o comprador. As embalagens não conferem nenhuma característica adicional ao produto nelas armazenado, não lhe agregam qualquer valor, e se vinculam apenas às quantidades que serão comercializadas, como se pode denotar das informações apostas no laudo acostado pela defesa.

Além disso, refutou que não houve incorporação desses bens durante o processo de industrialização, mas apenas com a sua utilização depois de concluído o processo produtivo, condições em que não se admite o direito ao crédito.

Passo a análise.

A Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022 tratou do assunto, admitindo o crédito de insumos mesmo utilizados após a finalização do processo produtivo, em decorrência de imposição legal, bem como de embalagens de apresentação (art. 176, § 1º, II e VI).

Adotando entendimento semelhante, 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.

O critério da imposição legal é evidenciado pela Instrução Normativa SDA nº 61, de 08.07.2020, que estabeleceu as regras sobre definições, exigências, especificações, garantias, tolerâncias, registro, embalagem e rotulagem dos fertilizantes orgânicos e dos biofertilizantes, destinados à agricultura. Veja-se:

Art. 17. Para serem vendidos ou expostos à venda em todo o território nacional, os fertilizantes, quando acondicionados ou embalados, ficam obrigados a exibir rótulos em embalagens apropriadas redigidos em português, que contenham como dados obrigatórios: (...)

Portanto, entendo que no caso sob análise, 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) COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

A Recorrente informou que durante o processo de mistura das matérias primas, armazenadas em boxes, são retiradas através de *pás carregadeiras*, com capacidade para transportar até 4.000 quilos, levadas até as máquinas misturadoras. São equipamentos abastecidos com óleo diesel, 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 e demonstrado em Laudo Técnico acostado, 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 argumentando que a auditoria consignou no Despacho, a impossibilidade dessa identificação do uso desses combustíveis e lubrificantes como insumos no processo produtivo. E a interessada nada trouxe para comprovar, inclusive quantitativamente, o uso dos combustíveis e lubrificantes nas máquinas/equipamentos que alega.

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 Tipi; (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 Técnico 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. DOS FRETES: DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES DESTINADOS A TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS

A Recorrente pugnou pelo crédito sobre os serviços de frete na movimentação das matérias primas, produtos intermediários, dos produtos em elaboração, ou dos produtos acabados, entre as suas unidades produtivas, ou mesmo entre unidades produtivas e unidades comerciais, sendo indispensável ao desenvolvimento do negócio.

Argumentou que em sua operação regular, até que seja colocado no ponto de venda, os dispêndios incorridos na movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, como forma de disponibilizar o produto no ponto de armazenagem (CD – Custo de Distribuição) ou mesmo no ponto de venda, se suportado pelo vendedor, deve conceder o direito ao crédito.

A DRJ decidiu no sentido de que a legislação previu a possibilidade de apuração de créditos somente quando relativos a operações de venda, inexistindo previsão legal para apuração de créditos sobre operações de fretes para transporte de insumos ou produtos acabados entre os estabelecimentos, que não guardam qualquer vínculo imediato com sua atividade fim.

Quanto a fretes relativos à movimentação de produtos em elaboração e produtos acabados entre estabelecimentos, a jurisprudência deste Conselho restou pacificada. Esta 2ª Turma tem admitido o crédito sobre fretes de transporte de insumos (matérias-primas) e produtos em elaboração ou semielaborados entre estabelecimentos da mesma Empresa. Em voto do Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares, foi destacada a distinção da natureza jurídica do gasto, ou seja, como um *serviço* utilizado como insumo (2ª TO, Decisão: 3402-010.422, publicação 26.05.2023).

Este é o sentido da Instrução Normativa nº 2.121/2022, sobre créditos decorrentes da aquisição de insumos, tais como os serviços de transporte de insumo e produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Art. 175.

(...)

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive: (...)

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; (Grifei)

Quanto ao frete de produtos acabados, a matéria restou pacificada com a edição da Súmula Vinculante nº 217, não admitindo o direito ao crédito:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas. (Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015).

No caso sob análise, cabe parcial razão à Recorrente, relativamente ao direito ao crédito sobre fretes relativos a matérias primas, produtos intermediários e produtos em elaboração,

Voto por dar parcial provimento a este ponto.

3. 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, mesmo tendo juntado 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.

A DRJ transcreveu demonstrativo apontando que somente foram apresentados cinco documentos (fls. 1394) para o período, contudo, não conferem com as informações dos documentos relacionados pela auditoria, concluindo que não há nos autos prova ou indícios de existência que dos dispêndios relativos a despesas com energia elétrica, motivo pelo qual manteve a glosa.

Por sua vez a Recorrente reitera que foram juntados aos autos espelhos das faturas de energia, obtidos juntos às empresas fornecedoras, contudo, não evidencia tais provas, ao contrário, defende que mesmo ausentes tais documentos, estão regularmente registrados na escrita fiscal e contábil.

Deste modo, as operações para os quais a empresa não apresentou os documentos que compõe o seu demonstrativo, de insumo adquiridos (energia), embora tenha sido intimada a fazê-lo, não há como reverter a glosa, pois o ônus da prova cabe ao Contribuinte, por se tratar de procedimento que alega possuir 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 conhecimento parcial, não conhecendo da preliminar e, no mérito, parcial provimento no sentido de reverter as glosas sobre materiais de embalagens, combustíveis e lubrificantes; fretes relativos a matérias primas, produtos intermediários e produtos em elaboração.

É como voto.

Francisca das Chagas Lemos.