



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720107/2011-43
ACÓRDÃO	3302-015.151 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MACROFERTIL - INDUSTRIA E COMERCIO DE FERTILIZANTES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE. SACOS PARA EMBALAGENS. *BIG BAGS*.

No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS/PASEP e da COFINS, geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos dotados de essencialidade e relevância, na atividade da empresa. Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Pela singularidade da cadeia produtiva e por imposição legal, identifica-se na embalagem de acondicionamento o critério da relevância.

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.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em (i) conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias referentes aos tópicos “COMBUSTÍVEIS” e “ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO/AMORTIZAÇÃO”, (ii) rejeitar a preliminar e, (iii)

no mérito, na parte conhecida, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao crédito sobre materiais de embalagens.

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 (PIS) vinculada a receitas não tributadas no mercado interno no 2º trimestre de 2007 no valor de R\$ 105.853,04. Ao direito creditório postulado, a interessada vinculou Declarações de Compensação (DCOMP). O crédito pleiteado foi reconhecido parcialmente, no valor de R\$ 69.489,41, e homologando as compensações até esse limite.

Cientificada desse Despacho, a ora Recorrente interpôs manifestação de inconformidade.

A 14ª Turma da DRJ/POR, no **Acórdão 14-87.333, de 13.08.2018**, prolatou decisão pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, nos termos que seguem:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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.

A decisão destacou que a Recorrente não contestou as glosas relativas às *despesas com combustíveis e aos encargos de depreciação e amortização*, restando definitivas tais matérias no âmbito deste processo administrativo.

Tomando ciência da decisão proferida em 20.08.2018, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** em 04.09.2018. Após discorrer sobre o conceito de insumos e do posicionamento do STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, pugnou pela aplicação do princípio da verdade material.

Afirmou, sobre BENS UTILIZADOS COMO INSUMO, que na atividade por ela desenvolvida (produção de adubos e fertilizantes) AS EMBALAGENS, além de descartáveis (*big bags*) destinam-se ao acondicionamento da mercadoria, são essenciais, sendo indispensável ao desenvolvimento do negócio. Da mesma forma, para consecução de suas atividades, a Recorrente utiliza-se de maquinário pesado e motorizado, que não tem como funcionar sem a aquisição de COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. Ou seja, trata-se de material completamente indispensável a própria sobrevivência do negócio.

EM RELAÇÃO AO SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO, assegurou que despesas com ENERGIA ELÉTRICA consumida em seu estabelecimento industrial, conferem o direito ao crédito do PIS e da COFINS, que a glosa relacionada a ausência de comprovantes de pagamento das contas de energia não deve prevalecer, pois devidamente comprovados com “espelhos” das faturas emitidas pela Companhia Paranaense de Energia.

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

a) Não Conhecimento da Matéria Preclusa

Não conheço do Recurso quanto às alegações contidos no Recurso Voluntário, Item BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - Créditos sobre aquisição de combustíveis e lubrificantes. Conforme relatados, a decisão da DRJ (fls. 1379) destacou que a Recorrente não contestou as glosas relativas às *despesas com combustíveis e aos encargos de depreciação e amortização*, restando definitivas tais matérias no âmbito deste processo administrativo.

De fato, compulsado os autos, a Manifestação de Inconformidade da Recorrente, às fls. 1261-1270, não consta a defesa do item Despesas com combustíveis/lubrificantes.

Esta Turma deste Conselho analisou questão similar:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008 RECURSO VOLUNTÁRIO. DUPLO GRAU DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. MATÉRIA NÃO CONSTANTE NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO. INOVAÇÕES. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Em procedimento de exigência fiscal o contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que delineia especificamente a matéria controvertida formadora da lide, considerando-se preclusa as específicas controvérsias em recurso voluntário que não tenham sido diretamente indicadas ao debate na peça impugnatória. **Inadmissível a apreciação em grau de recurso voluntário de ponto novo não apresentado para enfrentamento por ocasião da impugnação.**

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS RECURSAIS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DOS FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS E SUFICIENTES DO ACÓRDÃO RECORRIDO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos. Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado havendo necessidade de se demonstrar as razões pelas quais se infirma a decisão. As razões recursais precisam conter os pontos mínimos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição.

A ausência do mínimo de arrazoadado dialético direcionado a combater as razões de decidir da decisão infirmada, apontando o *error in procedendo* ou o *error in iudicando* nas conclusões do julgamento de primeira instância,

acarreta o não conhecimento do recurso por ausência de pressuposto extrínseco de admissibilidade pertinente a regularidade formal.

De igual modo, a preclusão, decorrente da não impugnação específica no tempo adequado, redundando no não conhecimento por ausência de pressuposto intrínseco de admissibilidade pertinente ao fato extintivo do direito de recorrer. (Decisão 2202-010.361, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, Relator Leonam Rocha de Medeiros, publicação 18.10.2023). (Grifei)

Por preencherem os requisitos de admissibilidade, conheço das demais questões.

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.

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, bem como a documentação apresentada ao longo do procedimento.

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 dar provimento a este ponto.

III – DO DIREITO: MÉRITO

DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMO:

A) MATERIAIS DE EMBALAGENS

A Recorrente se dedica a atividade de produção de adubos e fertilizantes. Afirmou que o seu processo industrial e produtivo 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. Que

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.

No acórdão prolatado pela DRJ de Ribeirão Preto foram utilizados conceitos das Instruções Normativas nº 247, de 2002, nº 404, de 2004 e Solução de Divergência Cosit nº 24, de 30/05/2008. Foi decidido:

- (i) Os dispêndios com material de embalagem (“big bags” e sacos para embalagens) não se caracterizam como insumos.
- (ii) Fundamento: as embalagens incorporadas aos produtos após a conclusão do processo produtivo, que se destinam ao seu acondicionamento e transporte não dão direito ao crédito, somente aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização.

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) COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

Consoante consta na “ADMISSIBILIDADE”, não conheço do Recurso quanto às alegações relativas a créditos sobre aquisição de combustíveis e lubrificantes e encargos de depreciação e amortização, por se tratar de matérias preclusas.

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, mesmo tendo juntado aos autos espelhos das faturas 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 apenas dois documentos para o período, constatando que não há prova nos autos ou indícios de existência dos dispêndios relativos a despesas com energia elétrica, motivo pelo qual manteve a glosa da auditoria.

Compulsando os autos, às fls. 893-894 consta “anexo único - Intimação 867/2011”, em que foram relacionados valores e dados de energia elétrica (COPEL DISTRIBUIÇÃO S.A.), às fls. 919 e 920, estão acostadas 02 notas da COPEL. Às fls. 1006 a 1008 (mês 08 e 09/2007), constam notas fiscais da Empresa CEMAT- Centrais elétricas Matogrossenses S.A. Foi acostada também comprovante da CELG Distribuição S. A. (fl. 1074-1075), mas de períodos distintos (10/2007).

Observa-se que a Recorrente não apresentou a totalidade dos documentos que compõe o seu demonstrativo, de insumo adquiridos (energia), embora tenha sido intimada a fazê-lo. Por se tratar de processo de pedido de ressarcimento, o ônus da prova cabe ao Contribuinte, devendo comprovar 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 conhecimento parcial, não conhecendo das alegações relativas a créditos sobre aquisição de COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES E AOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO, por se tratar de matéria preclusa. Não acatando a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento para reverter glosas sobre materiais de embalagens.

É como voto.

Francisca das Chagas Lemos.