



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720109/2011-32
ACÓRDÃO	3302-015.152 – 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 PIS/Pasep

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

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. SACOS PARA EMBALAGEM, BIG BAGS. 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.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMI ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

A transferência de matérias-primas e produtos em elaboração constitui-se em etapa essencial e imprescindível para a manutenção do processo produtivo. Os valores decorrentes da contratação de fretes de transporte de insumos (matérias-primas) e produtos em elaboração ou semielaborados entre estabelecimentos da mesma empresa geram créditos da Contribuição ao PIS/Pasep na sistemática não cumulativa.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

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. Súmula CARF nº 217.

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

Sala de Sessões, em 8 de setembro de 2025.

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) de pelo qual a Recorrente pretendeu o reconhecimento de direito creditório relativo à contribuição PIS/Pasep vinculada a receitas não tributadas no mercado interno no 4º trimestre de 2007 no valor de R\$ 140.778,07. A DRF de origem proferiu o Despacho Decisório reconhecendo parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 87.013,67, e homologando as compensações até esse limite.

Cientificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade em 16/01/2012.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP)– DRJ/RPO pela 14ª Turma, proferiu **Acórdão nº 14-87.335**, em 13.08.2018:

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 em 20.08.2018, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** em 06.09.2018, em que defendeu o direito ao creditamento dos seguintes itens:

EM PRELIMINAR – Pela aplicação do PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

NO MÉRITO:

BENS COMO INSUMOS

1. MATERIAIS DE EMBALAGENS. A Recorrente se dedica a atividade de produção de adubos e fertilizantes, afirmou que 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.
2. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES: Embalagens para transporte, combustíveis e lubrificantes utilizados em seu processo produtivo, que devem ser consideradas insumos, conceito que deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade ou relevância dos bens e serviços da pessoa jurídica.

SERVIÇOS COMO INSUMOS

2.1 FRETES DESTINADOS A TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS (MATÉRIA PRIMA, PRODUTOS EM ELABORAÇÃO) E DE PRODUTOS ACABADOS: Os serviços de frete na movimentação das matérias primas, produtos intermediários, dos produtos em elaboração, ou mesmo dos produtos acabados, entre as unidades produtivas, compõem ainda o custo dos produtos vendidos ou CPV (custo dos produtos vendidos).

2.2 DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA: A Recorrente teve glosado créditos com a alegação de ausência de comprovantes de pagamento das contas de energia elétrica. Afirmou que foram juntados aos autos “espelhos” das faturas de energia elétrica obtidos junto a Companhia Paranaense de Energia, e devem ser considerados na base de cálculo do crédito das contribuições.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

I – ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II - PRELIMINAR

DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Requeru, com base no princípio da verdade material, que as informações constantes da sua base de dados e dos arquivos magnéticos devem ser consideradas para fins de reconhecimento do crédito e conseqüente homologação dos pedidos de compensação efetuados. Pediu a realização de perícias ou diligências para apuração dos fatos.

A DRJ08 afirmou ainda que a Recorrente deixou de fazer a prova que lhe incumbia, como pontuado em diversos tópicos da decisão. Ao declarar à Autoridade Tributária que dispunha de crédito capaz de extinguir um débito, o contribuinte assume a incumbência de demonstrar sua liquidez e certeza quando do exame administrativo.

De início, destaco que o indeferimento de pedido de conversão do julgamento em diligência/perícia, quando fundamentado, como o foi pelo órgão julgador, 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.

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

Considerando a convicção e motivação que levaram a Fiscalização a homologação parcial do PER/DCOMP ora sob análise, objeto de Despacho Decisório, houve 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, não haverá discricionariedade quando se trata de ato vinculado, como é o caso presente.

Voto pelo não conhecimento desta preliminar.

III – DO DIREITO

DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMO

3.1. MATERIAIS DE EMBALAGENS – SACOS PARA EMBALAGENS E BIG BAGS

A Recorrente se dedica a atividade de produção de adubos e fertilizantes, afirmou que 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.

No acórdão prolatado pela DRJ 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.

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.

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.

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.

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 neste ponto, para reverter a glosa descrita.

3.2 COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES

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, de acordo com a Recorrente, trata-se de

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: Que a interessada nada trouxe para comprovar, quantitativamente, o uso dos combustíveis e lubrificantes nas máquinas e equipamentos; 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), demonstrado em Laudo Técnico acostado pela Recorrente, 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.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

3.3 SERVIÇOS DE FRETES: TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS, MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, PRODUTOS EM ELABORAÇÃO E PRODUTOS ACABADOS

Conforme consta dos autos, a Requerente desempenha atividades de industrialização, comércio, importação e exportação de fertilizantes; de cereais e defensivos agrícolas; e prestação de serviços de industrialização de fertilizantes para terceiros.

Assim, adquire matérias primas (fosfato, potássio, nitrogênio etc.), faz a mistura dessas matérias primas para a produção de adubos e fertilizantes, que são fornecidos para produtores nacionais, pessoas físicas e/ou jurídicas, cuja atividade está voltada para a produção agrícola: soja, milho, algodão, cana-de-açúcar etc.

Os serviços de frete na movimentação das matérias primas, produtos intermediários, dos produtos em elaboração, ou mesmo dos produtos acabados, entre as unidades produtivas, ou entre unidades produtivas e unidades comerciais de uma mesma pessoa jurídica, compõem ainda o custo dos produtos vendidos ou CPV (custo dos produtos vendidos), pois que até o momento em que são colocados no ponto de venda, disponível para serem adquiridos pelos seus compradores, não se pode tratar tais dispêndios como “despesas comerciais”.

A DRJ de Ribeirão Preto/SP, após extensa exposição da legislação das Contribuições (fls. 1359 a 1367), decidiu:

- (i) não cabe à autoridade administrativa expandir, sem previsão legal, o que corresponda a conceito de custo, ou mesmo de despesas;
- (ii) quanto aos dispêndios com fretes, a legislação previu a apuração de créditos tão somente quando relativos a operações de venda, conforme inciso IX, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003;
- (iii) inexistente previsão legal para apuração de créditos sobre operações de fretes para transporte de insumos ou produtos acabados entre os

estabelecimentos da contribuinte, que não guardam qualquer vínculo imediato com sua atividade fim.

Passo a análise.

Quanto a fretes relativos à movimentação de produtos em elaboração e produtos acabados entre estabelecimentos, a jurisprudência deste Conselho restou pacificada. Esta 2ª Turma (Decisão: 3402-010.422, de 26.05.2023), em voto do Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares, foi destacada que custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, *devem gerar créditos das contribuições, não como o item frete, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo.*

O art. 175, § 1º da Instrução Normativa nº 2.121/2022, ao tratar dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, definiu a situação de serviços de transporte de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimento 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)

O CARF tem admitido o crédito sobre fretes de transporte de insumos (matérias-primas) e produtos em elaboração ou semielaborados entre estabelecimentos da mesma empresa (Decisão: 3301-005.690, 11.03.2019)

No entanto, em relação a serviços de fretes relativos ao transporte de produtos acabados, o assunto ficou definido com a publicação da Súmula CARF nº 217:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 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.

Pelos fundamentos aduzidos, voto em dar parcial provimento a este ponto, para reverter as glosas sobre fretes entre estabelecimentos da Recorrente, de matérias primas, produtos intermediários, produtos em elaboração, mantendo a glosa sobre fretes relacionados a produtos acabados.

3.4 DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

A Recorrente afirmou 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.

A DRJ/RPO afirmou que foram objeto de glosa valores relativos a notas fiscais que não foram apresentadas, e as diferenças de valores não comprovados pelos documentos fiscais. Dentre as notas fiscais listadas, a interessada apresentou apenas três faturas de energia elétrica.

Com razão a DRJ/RPO, neste ponto. Em não tendo a Recorrente logrado a comprovação do seu direito, não há que falar-se em homologação do crédito.

Sobre a glosa de créditos calculados pela aquisição de bens considerados como insumos, para os quais a empresa não apresentou documentação comprobatória, 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.

Este CARF possui reiteradas decisões neste sentido: ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE. Decisão 3003-001.349, publicação 27.10.2020; Decisão 3002-002.650, publicação 04.05.2023; Decisão 9303-008.680, publicação 04.07.2019; Decisão 9303-012.985, publicação 10.06.2022.

Voto por não dar provimento a este ponto.

IV – DISPOSITIVO

Voto pelo provimento parcial, 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.

É como voto.

Francisca das Chagas Lemos