



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720110/2011-67
ACÓRDÃO	3302-015.391 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MACROFERTIL - INDUSTRIA E COMERCIO DE FERTILIZANTES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS. REVERSÃO DAS GLOSAS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados não geram direito a crédito. Súmula CARF 217. É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo do tópico relativo ao pedido de créditos sobre encargos de depreciação e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas com big bags, sacos para embalagens, combustíveis, lubrificantes e despesas de armazenagem nas operações de vendas.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Marina Righi Rodrigues Lara, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Louise Lerina Fialho.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de **Pedido de Ressarcimento eletrônico (PER)**, ao reconhecimento de direito creditório da contribuição ao PIS/Pasep vinculado a receitas não tributadas no mercado interno no 1º Trimestre de 2006, no valor de R\$ 76.389,26. O crédito foi reconhecido parcialmente no valor de R\$ 30.480,07.

Cientificada da decisão, a Recorrente interpôs manifestação de inconformidade em que defendeu o seu direito aos dispêndios considerados insumos. A 34ª Turma da DRJ/08 prolatou **Acórdão 108-021.156**, de 28.09.2021, decidiu pela procedência em parte da Manifestação de Inconformidade, nos termos que seguem:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITOS. FRETE EM OPERAÇÃO DE VENDAS. REVERSÃO DE GLOSAS
Verificado em procedimento de diligência a procedência parcial de crédito vinculado a fretes em operação de venda, cumpre reconhecê-lo.

INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO.

Somente há que se falar em insumos para geração de créditos a descontar na apuração das contribuições devidas segundo a modalidade não cumulativa quando se tratar de bens ou serviços que sejam essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

CRÉDITOS. DISPÊNDIOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO.

Excetuada eventual imposição legal, o conceito de insumo não abrange dispêndios relativos a fases posteriores ao processo produtivo. No caso, mantém-se as glosas com material de embalagem para transporte.

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.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de Impugnação tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente, consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa.

Manifestação de Inconformidade procedente em parte. Direito creditório reconhecido em parte.

Tomando ciência da decisão proferida, da qual foi cientificada em 07.02.2022, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** em 08.03.2022, em que refutou os argumentos que fundamentaram a decisão, resumidamente, nos itens que seguem:

DO DIREITO -

III.1. Conceito de Insumos: Reconhecimento do Uso de Bens, Serviços e Embalagens como Ensejadores de Créditos de COFINS e PIS/PASEP na Sistemática da Não-Cumulatividade

III.2 – Desconsideração das Aquisições de Combustíveis e Lubrificantes

III.3 – Desconsideração de Aquisições de Energia Elétrica

III.4 – Desconsideração de Aquisições por Divergência entre o valor do documento e o valor no Dacon

III.5 – Desconsideração de aquisições por falta de apresentação de notas fiscais

III.6 – Dos Créditos decorrentes de Fretes sobre Vendas de Mercadorias e Serviços de Armazenagem

III.8 – Máquinas, Equipamentos e Outros Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado

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 – NÃO CONHECIMENTO DE MATÉRIA PRECLUSA**III.8 – Máquinas, Equipamentos E Outros Bens Incorporados Ao Ativo Imobilizado**

Não conheço do Recurso quanto às alegações relativas à glosa de diversos bens adquiridos e incorporados ao ativo imobilizado da Recorrente, cuja justificativa que não poderiam ser classificados como tal, eis que o valor de cada bem é inferior a R\$ 1.200,00.

A decisão da DRJ (fls. 2.375) destacou que a Recorrente não contestou as glosas relativas aos encargos de depreciação e amortização, pelo que resta definitiva a questão dos autos, operando-se a ela a preclusão processual.

De fato, compulsado os autos, a Manifestação de Inconformidade da Recorrente, às fls. 1267-1284, ou em petição Manifestação de Inconformidade - Complemento às fls. 2.149-2.324), não consta a defesa do item “Máquinas, Equipamentos E Outros Bens Incorporados Ao Ativo Imobilizado”.

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.

III – DO DIREITO: MÉRITO

III.1. CONCEITO DE INSUMOS: RECONHECIMENTO DO USO DE BENS, SERVIÇOS E EMBALAGENS COMO ENSEJADORES DE CRÉDITOS DE COFINS E PIS/PASEP NA SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

3.1. MATERIAL DE EMBALAGEM

A Recorrente afirmou que na atividade de produção de adubos e fertilizantes, a que se dedica, os chamados *big bags* e sacos para embalagens 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 à consecução de seus objetos sociais.

Aduziu a descrição das etapas de sua produção, em laudo subscrito por Engenheiro Agrônomo, em que as embalagens (sacos plásticos e big bags) integram o processo de produção e comercialização dos bens fabricados por ela fabricados, sendo absolutamente impróprio falar-se que se trata de simples material para transporte. Afirmou que tais embalagens também conferem

característica e forma ao produto, são responsáveis pela sua identificação e servem para atender a demanda do mercado consumidor (produtores rurais).

A DRJ compreendeu que de acordo com o Parecer Normativo COSIT nº05, de 2018, os dispêndios com itens empregados após a finalização do processo produtivo não ensejam direito ao crédito das Contribuições. Ainda assim, consignou que as normas estipuladas para os rótulos dessas embalagens pelo Ministério da Agricultura, em nada alteram a natureza de material de embalagem destinado ao transporte e acondicionamento.

Passo à análise.

Compulsando o processo observa-se que o laudo técnico descreve que a movimentação de matérias-primas, desde os "boxes" até a unidade de mistura, há o momento da definição da quantidade (matéria-prima), para fins de produção do fertilizante de acordo com a fórmula química recomendada. Ocorre, também, o acondicionamento do fertilizante em embalagem do tipo "sacaria" ou embalagem do tipo "big bag", de acordo com a solicitação dos clientes: produtores rurais e/ou suas cooperativas. A "sacaria" é a embalagem com capacidade para acondicionamento de 50 (cinquenta) quilos de fertilizante, manuseada por operadores no momento da aplicação. O "big bag" é a embalagem com capacidade para acondicionamento de 1000 (mil) quilos de fertilizante e o seu manuseio demanda a utilização de equipamentos adequados.

Existe determinação legal pertinente às embalagens utilizadas no produto produzido pela Recorrente, 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.

Neste sentido, o Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, ao evidenciar as repercussões oriundas do julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, afirmou:

a) “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

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 (“é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”).

Além disso, o art. 3º, inciso II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003 não faz qualquer distinção entre embalagem de apresentação e de transporte, para efeito de tomada de crédito de PIS/Pasep e de COFINS, pelo contrário, é taxativo no sentido de que os “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” geram direito ao desconto de crédito.

O crédito das Contribuições calculados sobre material utilizado como embalagens é tema frequente neste Conselho, e nesta turma em particular. Veja-se decisão 3302-004.890 (10925.002198/2009-34), de 27.11.2017, de Relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03//2007 Ementa: INSUMOS. DEFINIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS.

(...)

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. 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 básicos da referida contribuição. (Grifei)

Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais possui julgados favoráveis a tese:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, **itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as despesas com embalagens para transporte.** (3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Decisão 9303-012.948, de 11.05.2022, Relatora Tatiana Midori Migiyama). (Grifei).

Em termos de precedentes, adoto a linha acima destacada, pois estou convencida que tais embalagens não se prestam apenas ao transporte, mas exercem função bem mais ampla em relação ao processo produtivo da Recorrente. Portanto, considero, a partir da documentação probatória, que a Recorrente possui direito aos créditos calculados sobre os produtos de embalagem. Além do mais, integra o processo produtivo pelo critério de “**imposição legal**”.

Voto pelo provimento do Recurso neste ponto, para reverter a glosa descrita.

III.2 – DESCONSIDERAÇÃO DAS AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

A Recorrente dedica-se a atividade de fabricação, de adubos e fertilizantes, comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos de solo. Assim, acredita ser imprescindível o uso de combustíveis, utilizado em seu processo produtivo, em diversas etapas de produção que foram descritas em laudo técnico anexado aos autos. Defendeu que o óleo diesel deve, também, ser considerado como insumo no processo produtivo.

Observou ainda que os lubrificantes são utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos 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, 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: No caso em tela, a auditoria consignou no Despacho a impossibilidade dessa identificação do uso desses combustíveis e lubrificantes como insumos no processo produtivo, que 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 Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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).

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:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. LOCAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, bem como com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e COFINS. (Grifei)

Pela descrição efetuada pela Recorrente, até entrarem em processo de mistura as matérias permanecem armazenadas em boxes, de onde são retiradas através de pás carregadeiras, que são abastecidas com óleo diesel, com capacidade para transportar até 4.000 quilos, e levadas até as máquinas misturadoras.

Relacionou notas fiscais às fls. 7-9 que especificou as referidas aquisições, com os dados do fornecedor, data, número do documento e valores.

Entendo que os serviços oriundos da pá carregadeira caracterizam-se como essenciais no processo produtivo da Recorrente, 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.

Voto por dar provimento a este ponto.

III.3 – DESCONSIDERAÇÃO DE AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA

A Recorrente alegou que o consumo de energia foi comprovado por meio dos espelhos de faturas obtidos juntos à Companhia Paranaense de Energia – COPEL, devidamente quitados. Afirmou que se tem a comprovação de quitação por meio das faturas nºs 184094 e 4448526, perfazendo o montante de R\$ 13.281,98 (treze mil, duzentos e oitenta e um reais e noventa e oito centavos). Acredita que não há razão para manter a glosa a respeito da não apresentação da conta de energia, pois tais documentos estão registrados regularmente na escrita fiscal e contábil da Recorrente, sendo permitida a identificação dos valores que justificam o seu crédito.

A DRJ, por sua vez, consignou que os documentos acostados às fls. 2.186/2.187 não conferem com as informações dos documentos relacionados pela auditoria, apresentando divergência nas datas, valores e CNPJ. Que a Recorrente não demonstrou a composição dos dispêndios com energia elétrica do período, não havendo prova ou indícios de que tais dispêndios correspondam a energia elétrica.

Passo a análise.

Como afirmado pela Recorrente, não houve a apresentação de documentos fiscais relativos aos dispêndios de energia elétrica, sendo requerido o deferimento do crédito a partir dos dados da sua contabilização e escrita fiscal. Assim, embora intimada a fazê-lo, a Recorrente não logrou êxito em apresentar tais documentos.

A guarda de documentos é objeto do art. 37 da Lei nº 9.430/96, o qual determina que os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

No âmbito das Contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, a documentação idônea é requisito para a comprovação do direito. A Instrução Normativa 2.121/2022, ao tratar da guarda dos comprovantes da escrituração, determinou que:

Art. 791. A pessoa jurídica deverá manter em boa guarda, à disposição da RFB, **os comprovantes de sua escrituração relativos a fatos que repercutam na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os respectivos créditos tributários (Lei nº 5.172, de 1966, art. 195, parágrafo único).

(...)

Art. 793. O sujeito passivo usuário de sistema de processamento de dados **deverá manter documentação técnica completa e atualizada do sistema, suficiente para possibilitar a sua auditoria**, facultada a manutenção em meio magnético, sem prejuízo da sua emissão gráfica, quando solicitada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 38). (Grifei).

Este CARF tem adotado o entendimento de que a mera alegação da existência do crédito, desacompanhada de elementos de prova, não é suficiente para reformar a decisão não homologatória de compensação. Veja-se precedentes desta 2ª. Turma:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 14/11/2005 DCOMP. CRÉDITO PIS COFINS REGIME MONOFÁSICO. A mera alegação da existência do crédito, desacompanhada de elementos de prova, não é suficiente para reformar a decisão não homologatória de compensação. (...) Decisão 3302-009.546; 2ª. TO, 3ª. Câm. 3ª. Seção, data 07.12.2020).

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ERRO NÃO COMPROVADO. RETIFICAÇÃO DACON. IMPOSSIBILIDADE.

A retificação da DACON, após a emissão do despacho decisório, para dar suporte ao direito creditório pleiteado, **deve estar acompanhada de provas documentais hábeis e idôneas** que comprovem a erro cometido no preenchimento da declaração original. Sendo o Pedido de Restituição processo de iniciativa do contribuinte, é dele o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido. (Decisão 3302-014.981, 2ª. TO, 3ª. Câm. 3ª. Seção, Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, data 22.04.2025).

Sabe-se que tem o ônus da prova cabe ao Contribuinte, por se tratar de alegação de que possui o direito. Não tendo logrado a comprovação, conforme informado pela própria Recorrente, não é possível a reversão da glosa.

Voto por não dar provimento a este ponto.

III.4 – DESCONSIDERAÇÃO DE AQUISIÇÕES POR DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR DO DOCUMENTO E O VALOR NO DACON

Alegou a Recorrente que houve a desconsideração de certos itens por divergência entre o valor do documento e o valor do DACON, o que ocasionou a exclusão da base de cálculo do crédito do trimestre, o valor de R\$ 1.439.705,86 (um milhão, quatrocentos e trinta e nove mil, setecentos e cinco reais e oitenta e seis centavos) correspondente a determinadas aquisições, sob a alegação de falta de apresentação de cópias de notas fiscais ou por apresentação de notas fiscais com valores divergentes.

Afirmou que se trata de despesas correspondentes a aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica, cujos recebido juntados fariam prova do seu direito.

A DRJ diz que foram apresentados simples recibos sem assinaturas, e que tais recibos, apesar de os valores, datas e emitentes corresponderem ao descritivo das notas fiscais não apresentadas, traduzem operação de locação de máquinas e equipamentos (e não de imóveis, como afirmado), não se encontram assinadas nem acompanhadas de cópias de contratos de locação. Por falta de prova, o direito foi negado.

Sem razão a Recorrente.

Pelos fundamentos explicitados no tópico anterior, não tendo a Recorrente logrado em fazer prova do direito alegado, não há como reverter tais glosas.

Voto por não dar provimento a este ponto.

III.5 – DESCONSIDERAÇÃO DE AQUISIÇÕES POR FALTA DE APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS

A Recorrente alegou que houve a desconsideração de aquisições por falta de apresentação de notas fiscais, apresentando diferenças entre o valor documento e o valor do DACON.

Afirmou que em relação a Linha 6 da DACON, correspondente a Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica e concerne a Linha 7 da DACON, correspondente a Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda, para as quais a Recorrente igualmente listou descritivo dos documentos fiscais cujo valor abrange o montante excluído da base de cálculo do crédito fiscal, fariam comprovação do seu direito.

A DRJ reiterou que a produção da prova da liquidez e certeza do direito é ônus do contribuinte que, no caso, não obteve êxito em apresentar tais documentos.

Do mesmo modo que nos itens anteriores - DESCONSIDERAÇÃO DE AQUISIÇÕES POR DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR DO DOCUMENTO E O VALOR NO DACON e DESCONSIDERAÇÃO DE AQUISIÇÕES POR DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR DO DOCUMENTO E O VALOR NO DACON, não há evidências nos autos da documentação suficiente e hábil para o deferimento do direito, não se prestando a mera descrição de tais documentos.

Voto por não dar provimento a este ponto.

III.6 – DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES SOBRE VENDAS DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM

A) DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES SOBRE VENDAS DE MERCADORIA

A Recorrente alegou que foram desconsiderados dispêndios sobre fretes relativos às vendas de mercadorias e serviços de armazenagem, que o crédito sobre tais fretes está explícito no inciso IX - “frete nas operações de venda”, da Lei nº 10.637/02

Afirmou que o Acórdão recorrido concluiu que não poderia haver a manutenção dos créditos relacionados às despesas de frete cujas operações de venda não foram atreladas mediante a identificação das Notas Fiscais.

A DRJ reproduziu texto da *decisão a quo*, destacando o item: “DAS NOTAS FISCAIS NÃO APRESENTADAS - Linha 7 – DACON – despesas de armazenagem e fretes na operação de vendas”. Para melhor conduzir o julgamento, foi decidido pela DRJ converter em diligência, na informação fiscal foram registrados os fatos:

- a) As despesas com frete em eventuais saídas de mercadorias dos estabelecimentos que não se constituam frete na venda, não foram admitidos como geradores de crédito;

- b) As despesas com o transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa não são passíveis de gerar crédito de PIS e COFINS
- c) Foram consideradas apenas as notas fiscais que representaram operações de vendas de mercadorias, não sendo consideradas transferência e de remessas de mercadorias, por não se tratar de operações de vendas, não gerando direito ao crédito;
- d) Foram desconsideradas também duplicatas desacompanhadas de notas fiscais, pois sem o documento fiscal não sendo possível apurar qual o tipo de operação eles vinculados.

Passo a análise.

Sabe-se que o frete integra o custo dos bens (destinados à revenda ou utilizados como insumo de produção), desde que contratado de pessoa jurídica, estabelecida no País e cujo ônus tenha sido suportado pelo adquirente, gera direito ao desconto de crédito das contribuições.

O ponto básico do debate reside em estabelecer para qual o tipo de serviço de frete é possível calcular créditos. De um lado, a DRJ acolheu os argumentos da instância de piso, admitindo os serviços de fretes vinculados às operações de vendas e indeferindo aqueles não vinculados às vendas, conforme se aduz da informação fiscal. De outro, a Recorrente assegurou que o indeferimento está vinculado ao fato de que tais operações (de vendas) não foram atreladas mediante a identificação das Notas Fiscais.

A Instrução Normativa nº 2.121/2022, ao tratar dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, definiu que se considera insumos os serviços de transporte de insumo e produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica (art. 175, § 1º, VIII).

§ 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)

A questão foi definida pelo CARF a partir da edição da súmula nº 217, em que consolidou o entendimento sobre fretes relativos a produtos acabados, não admitindo créditos das contribuições sobre tais operações.

Súmula Carf nº 217

“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”.

Tanto no julgamento de primeira instância, a cargo das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como de segunda instância, do CARF, os órgãos julgadores observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Deste modo, para o caso sob análise, em se tratando de mercadorias acabadas, não há direito ao crédito, sendo admitido apenas para os casos de transferências de insumos ou produtos em elaboração. Ao que tudo indica, trata-se de produtos acabados, não tendo sido evidenciado na defesa da Recorrente que tais fretes se referem a produtos em elaboração ou a insumos, ficando a discussão restrita a questão da operação de vendas.

O outro ponto destacado foi o indeferimento em face da não apresentação de documentos fiscais, mas apenas de faturas. Também neste ponto, o entendimento deste CARF é no sentido de que o ônus da prova cabe a quem alegar possuir o direito. Não tendo a Recorrente logrado apresentar as provas do seu direito, não há como deferir o crédito.

B) SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM NA OPERAÇÃO DE VENDAS

A Recorrente reclama cálculo de créditos sobre os serviços de armazenagem nas operações de vendas. Por se tratar de matéria constante da própria lei 10.833/02, que prevê o crédito sobre armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, não há controvérsia em relação ao direito.

O tema tem sido objeto de análises por este Conselho.

MOVIMENTAÇÃO, ARMAZENAGEM, TRANSPORTE E EMBARQUE. A legislação prevê de forma expressa a possibilidade de aproveitamento de créditos com base nos dispêndios realizados com armazenagem e transporte, conforme texto do inciso IX, do Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02. Movimentação, armazenagem, transporte e embarque são atividades relevantes e essenciais à produção de pigmentos, razões pelas quais podem ser consideradas como insumos, nos termos do inciso II, do art. 3.º, dos mesmos diplomas legais. (Acórdão nº 3201-010.534, 2ª. TO, 2ª. Câm., 3ª. Seção, data 27.06.2023).

Deste modo, voto em dar parcial provimento a este ponto do Recurso, para reverter as glosas relacionadas aos serviços de armazenamento de mercadorias.

III – DISPOSITIVO

Voto pelo conhecimento parcial do Recurso Voluntário, não conhecendo em relação do tópico relativo ao pedido de créditos sobre encargos de depreciação, e na parte conhecida,

pelo provimento parcial para reversão das seguintes glosas: *big bags* e sacos para embalagens; combustíveis e lubrificantes e despesas de armazenagem na operação de vendas.

É como voto.

Francisca das Chagas Lemos.