



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.904665/2017-01
ACÓRDÃO	3101-005.225 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGRICOLA ALVORADA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

ENERGIA ELÉTRICA – DEMANDA CONTRATADA E OUTROS ENCARGOS. SÚMULA 224. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. Somente geram direito ao crédito as parcelas correspondentes à energia elétrica efetivamente consumida no estabelecimento da pessoa jurídica. Valores pagos a título de demanda contratada/reserva de potência, multas, juros ou outros encargos de natureza meramente contratual não constituem insumo e, por isso, não são passíveis de creditamento.

FRETES INTERNO. SÚMULA CARF 217.

Nos termos da 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luciana Ferreira Braga – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosemburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo versa sobre Recurso Voluntário contra acórdão 101-017.897 – 13ª TURMA/DRJ01 que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo parte do direito creditório em litígio.

Na origem, foi apresentado Pedido de Ressarcimento referente a créditos do COFINS não-cumulativa vinculados à exportação. A autoridade fiscal homologou parcialmente a compensação, por entender que a contribuinte não possuía o direito creditório no montante declarado. Reconheceu-se o valor de R\$ 279.367,44.

Na Informação Fiscal a autoridade fiscal expõe suas conclusões relativamente ao ano calendário 2012, em síntese, nos seguintes termos:

- BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Apenas 2º e 3º trimestres de 2012) – considerados os valores efetivamente comprovados, limitados aos constantes nº DACON, foram glosadas aquisições de bens utilizados como insumos em que não houve tributação (Códigos de Situação Tributária – CST - constantes das Notas Fiscais indicam CST 08 – Sem Incidência e CST 71 – Operação de Aquisição com isenção).
- DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA – foram glosados os valores relativos à demanda, consumo reativo, juros/multas.
- ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA - considerados os valores efetivamente comprovados, limitados aos constantes no DACON, foram glosados valores referentes a “transferências internas/fretes internos”, “fretes pagos por terceiros” e “CT-e cancelados”.
- BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção) – foram integralmente glosados por falta de apresentação de documentação comprobatória.

Informou a fiscalização que após os devidos ajustes nas bases de cálculo dos créditos, os valores apurados foram primeiramente aproveitados para abatimento das contribuições devidas, sendo, ao final, apurados os saldos passíveis de ressarcimento.

Apresentada manifestação de inconformidade, foi julgada improcedente em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. Uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é a vedação de creditamento em relação à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”, conforme estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003. (Parecer Normativo COSIT Nº 05/2018)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES DE TRANSFERÊNCIAS. Relativamente às transferências, são operações de natureza diversa das vendas, uma vez que nestas ocorre a transmissão da propriedade do produto, enquanto nas transferências apenas a movimentação do mesmo. Não podem ser considerados insumos os gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou para centros de distribuição. (Parecer Normativo COSIT Nº 05/2018)

Em Recurso Voluntário o Requerente defende o cancelamento do Acórdão recorrido oriundo da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, no que tange ao improvimento da Manifestação de Inconformidade da Recorrente, em razão de sua nulidade, e, sucessivamente, requer a reformar do Acórdão, com a declaração integral de procedência da Manifestação de Inconformidade, reformando-se o despacho decisório impugnado, para reconhecer e homologar os créditos apurados e respectivas compensações, revertendo as glosas dos créditos supra mencionados nulidade e insubsistência.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

Tempestivo o Recurso Voluntário, passo a sua análise.

Conforme relatado, trata-se de pedido de compensação de Cofins não cumulativa (Exportação), relativamente ao 2º Trimestre de 2012.

A Recorrente atua na área de comércio atacadista de grãos (soja e milho), bem como o beneficiamento de grãos.

Conceito de Insumo

Acerca do conceito de insumo, nosso entendimento se alinha à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial nº 1.221.170, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos. Na referida decisão, a Corte estabeleceu que, para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins no regime não cumulativo, deve-se adotar os critérios da essencialidade e da relevância do bem ou serviço em relação ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

Das Glosas – Bens utilizados como insumos

A parte efetuou requerimento de créditos oriundos de entrada de bens utilizados como consumo, referentes à “Padronização e Expurgos”, “Manutenção e Reparos Operacional”, e “Lenha de Eucalipto”.

O Despacho Decisório, ao analisar os créditos, rejeitou parcialmente os pedidos de ressarcimento e glosou os créditos referentes à 2012 e 2013, em que não houve tributação (Códigos de Situação Tributária – CST - constantes das Notas Fiscais indicam CST 08 – Sem Incidência e CST 71 – Operação de Aquisição com isenção).

A DRJ manteve as glosas, com os mesmos argumentos, in verbis:

A nota fiscal é o documento hábil e idôneo para comprovar a despesa ensejadora de créditos, sendo as informações nela constantes os elementos essenciais a essa comprovação. Observando-se os valores glosados, nos quadros colacionados abaixo, verifica-se que quase todas as aquisições de bens utilizados como insumos foram glosadas por essa motivação. Admitindo-se a hipótese do alegado erro, embora não seja responsável pela emissão desses documentos fiscais, nos dois anos analisados o sujeito passivo escriturou quase todos esses créditos com base em documentos fiscais emitidos com erro. Ou seja, mesmo observando que o CST informado não permitia o creditamento, o fez, quando poderia e deveria buscar junto aos fornecedores a devida correção. Fossem ocorrências pontuais e excepcionais, seria possível aceitar a alegação de erro. No entanto, tratando-se de praticamente todas as notas fiscais, o que aqui se busca é a convalidação de uma prática reiterada de lesão ao erário, uma vez que não houve o devido pagamento das contribuições relativas e esses documentos fiscais. Sendo assim, mantém-se as glosas.

Por sua vez, o Recorrente defende que simples erro no preenchimento não pode ser causa da glosa. Aduz, ainda, que é uma cerealista e não uma industrial, nos seguintes termos:

O simples fato de erro no preenchimento das notas fiscais por parte do Fornecedor dos insumos, não pode ser causa de glosa, pois CONTRARIA A VERDADE MATERIAL, houve tributação de PIS/COFINS nas etapas anteriores.

Fato esse que está demonstrado pelos documentos apresentados anteriormente.

Observam-se que nas planilhas de glosa de crédito oriundas de bens usados como insumos (fls. 1551/1553 do Dossiê), a autoridade fiscal realizou a glosa de todas as notas fiscais oriundas de entradas de lenha (NCM 4401100) e inseticidas (NCM 38089129), e que estariam com o CST Pis/Cofins indicados com suspensão, inclusive o período referido no presente despacho decisório impugnado. Tal glosa desconsidera a realidade dos fatos, de que o CST foi colocado equivocadamente pelo fornecedor, pois conforme o art. 2º, IV, c/c 5º, I, b e g, da IN RFB 660/2006, a suspensão do PIS/COFINS a esses produtos somente pode ser aplicada nos casos em que eles sejam destinados a fabricação de produtos destinados à alimentação humana e animal.

No caso em questão, a impugnante é uma cerealista, não uma industrial. Ou seja, o CST utilizado foi equivocado, logo houve a incidência do PIS/COFINS nas operações de entrada, havendo aí o direito creditório.

Ocorre que não há prova nos autos de que a Recorrente seja de fato uma cerealista, tampouco restou comprovado o alegado erro nas notas fiscais. O Recorrente não demonstra que os bens constantes das notas fiscais não se enquadram nas operações de aquisição com isenção ou sem incidência.

Diante da ausência de prova mantenho as glosas.

Energia Elétrica e Térmica

Quanto a esse tema, foram glosados os valores relativos à demanda, consumo reativo, juros/multas, em observância à Solução de Consulta Cosit nº 22/2016:

11. Ou seja, como regra geral, para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65%, (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.

12. Cabe ressaltar que a redação dos dispositivos legais acima transcritos é clara ao estabelecer que gera direito a créditos do PIS/Pasep a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, e não a energia elétrica contratada, nem tampouco o valor total da fatura de energia elétrica como informou a consulente. Não gerando, assim, o direito a crédito os valores tais como taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros que possam ser cobrados na fatura, embora dissociados do custo referente à energia elétrica efetivamente consumida.

Para a Recorrente, como também incidiu PIS/Cofins sobre os juros e multas moratórios no pagamento da energia, o creditamento também é devido, nos seguintes termos:

Ainda, quanto à glosa dos créditos de PIS/COFINS sobre juros e multas moratórios no pagamento de energia, a mesma é indevida, pois sobre as mesmas TAMBÉM INCIDIU OS REFERIDOS TRIBUTOS, logo tornam-se custo de aquisição, na forma do art. 3º, III, das Leis 10833/2003 e 10637/2002. Observe-se que o art. 2º, das mesmas leis, é claro em definir que o valor gerador de crédito é o que foi considerado base de cálculo dos tributos na operação anterior, logo se Contribuições de Iluminação Pública, multa e juros moratórios ou contratuais fizerem parte dessa base de cálculo, serão também geradores de crédito. Isto tanto é verdade, que são considerados também como despesas dedutíveis do IRPJ (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 5.011, DE 7 DE NOVEMBRO DE 2018). Isso ocorre, pois eles englobam o custo de aquisição e tais bens, bem como sofrem a

tributação do PIS/COFINS, assim devem ser computados para fins do cálculo do crédito.

Assim, resta totalmente comprovada a equivocada interpretação da autoridade fiscal e do r. Acórdão recorrido em negar e glosar os créditos oriundos das contribuições ao PIS/COFINS, devendo as glosas serem revertidas.

Não merece acolhida as razões da contribuinte para aproveitar o valor total da fatura emitida pelo fornecedor de energia elétrica. A lei autoriza o crédito relativo às despesas de energia elétrica consumida no estabelecimento da contribuinte e não em relação ao valor total da fatura (ou nota fiscal) emitida pela empresa fornecedora de energia elétrica, que pode conter venda de outros serviços ou receita de terceiros.

A lei autoriza o crédito relativo às despesas com energia elétrica efetivamente consumida no estabelecimento da contribuinte, e não sobre o valor total da fatura (ou nota fiscal) emitida pela fornecedora, a qual pode incluir a cobrança por outros serviços ou receitas de terceiros, estranhos ao fato gerador do crédito tributário.

Vejamos o disposto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

IX energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Esse é o entendimento consolidado por este Tribunal Administrativo, conforme de extrai do Acórdão nº 3002000.757, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004 COFINS NÃO CUMULATIVA.

HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMO. Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins, geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; sendo considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração. Para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. NÃO CUMULATIVIDADE.

ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO. Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, somente gera direito ao crédito a energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Dessa forma, não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros.

Vale citar também Acórdão nº 3002-003.863:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

PIS/COFINS – REGIME NÃO CUMULATIVO – INSUMOS. AQUISIÇÕES COM CST 06, 07, 08 OU 09. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Nos termos do art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não geram direito a crédito as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive quando utilizados como insumos em produtos ou serviços submetidos a alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição. Ausente comprovação de que as saídas tenham sido oneradas pelo PIS/Cofins ou de que tais bens estejam abrangidos por regime de incidência monofásica, mantém-se a glosa dos créditos relativos a lubrificantes, pneus, lenha, peças de manutenção e similares.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO – NÃO COMPROVADO.

Embora essenciais ao processo produtivo, os créditos referentes a serviços somente podem ser reconhecidos quando cabalmente comprovados, nos termos do art. 170 do CTN. Inexistindo a apresentação integral de documentos fiscais e de pagamento, correta a glosa.

ENERGIA ELÉTRICA – DEMANDA CONTRATADA E OUTROS ENCARGOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Somente geram direito ao crédito as parcelas correspondentes à energia elétrica efetivamente consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Valores pagos a título de demanda contratada/reserva de potência, multas, juros ou outros encargos de natureza meramente contratual não constituem insumo e, por isso, não são passíveis de creditamento.

Assim, o art. 3º, III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 condiciona expressamente o direito ao crédito ao montante de energia elétrica efetivamente consumida.

Ficam excluídas parcelas de natureza meramente contratual ou acessória, como reserva de demanda, demanda mínima não utilizada, multas, juros e taxas desvinculadas do consumo real.

O tema também foi objeto da Súmula CARF n 224, que assim dispõe:

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 1.785](#), de 19/06/2026, DOU de 22/06/2026).

Com isso, mantenho a glosa.

Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

Quanto a este item foram glosados valores referentes a “transferências internas/fretes internos”, “fretes pagos por terceiros” e “CT-e cancelados”, com as seguintes justificativas:

- 1) No caso dos fretes pagos por terceiros, o r. Acórdão informou que não seriam geradores de crédito porque o ônus financeiro não fora arcado pelo Recorrente.
- 2) No caso de CT-e cancelados, o r. Acórdão entendeu que como os serviços não foram prestados, indiferentemente do pagamento, não haveria crédito originado.
- 3) No caso de transferências internas/fretes internos, os mesmos não poderiam gerar créditos, pois o rol de fatos geradores de créditos seria listagem fechada, bem como se trataria de despesas após a produção, seguindo a orientação do Parecer Normativo COSIT n. 5/2018.

Quanto ao primeiro item, alega o Recorrente que a Fiscalização tomou por base os fretes pagos por terceiros aqueles que foram prestados com a indicação de a pagar, na Nota Fiscal de Serviço ou Conhecimento de Transporte. Contudo, no caso, a indicação de a pagar não representa que o ônus financeiro pela prestação do serviço seria paga pelo comprador das mercadorias, mas que seria pago após a entrega da mercadoria pela própria Recorrente (vendedora).

Junta extratos bancários que não foram apreciados pelas instancias anteriores.

Com isso, adoto entendimento da DRJ de que o trabalho da autoridade fiscal considerou e apreciou os documentos apresentados, identificando cada conhecimento de transporte glosado em planilha anexa à informação fiscal. Com isso, para demonstrar seu direito o sujeito passivo deveria apresentar provas documentais ou fundamentos jurídicos que demonstrem a improcedência da glosa, o que não o fez.

No caso dos fretes pagos por terceiros, sendo expressa na lei a possibilidade de creditamento “quando o ônus for suportado pelo vendedor”, à interessada caberia ter comprovado que pagou pelo serviço.

Diante da ausência de comprovação cabal de que o ônus do frete foi efetivamente suportado pela recorrente, não há como acolher a pretensão deduzida.

Quanto ao segundo item - CT-e cancelados, alega o Recorrente os valores glosados tiveram origem em serviços de frete que foram pagos pela recorrente, mas a operação não foi realizada. O transportador teve faturamento, mesmo não tendo realizado o serviço, logo houve uma geração de despesa.

Neste ponto adoto o decidido pela DRJ:

Trata-se de regra contábil básica que “a realização da despesa” se dá pela prestação do serviço, não pelo pagamento. Pouco crível é que a empresa tenha simplesmente pago por um serviço não realizado, sem nenhuma contrapartida, devolução ou crédito para utilização futura. Neste último caso, o aproveitamento do crédito se dará quando da prestação do serviço e emissão de um novo documento fiscal válido.

Quanto às transferências internas/fretes internos, entendeu a DRJ que a legislação ordinária não prevê a apuração de créditos para movimentação de produtos, nos seguintes termos:

Relativamente às transferências, são operações de natureza diversa das vendas, uma vez que nestas ocorre a transmissão da propriedade do produto, enquanto nas transferências apenas a movimentação do mesmo. Para cada uma dessas operações são emitidos documentos fiscais distintos e identificados por CFOP (código de operação fiscal) próprio. Sendo assim, o entendimento é pela vedação ao creditamento sobre os valores referentes aos custos com fretes para transferências de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou destes para centros de distribuição.

Pelo exposto, mantém-se as glosas efetuadas pela autoridade fiscal relativas aos fretes.

No que se refere aos fretes internos de produtos acabados, este e. CARF editou a Súmula CARF nº 217, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, ex vi do art. 123, §4º do Regimento Interno do CARF (RICARF):

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.

Assim, independentemente do entendimento pessoal desta julgadora, deve ser observado o entendimento sumulado, no sentido de manter a glosa sobre os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos.

Bens do Ativo Imobilizado

Quanto aos bens do ativo imobilizado, a fiscalização glosou integralmente os valores por falta de apresentação de documentação comprobatória.

Na manifestação de inconformidade, o Recorrente apresentou várias notas fiscais, algumas repetidas, mas não apresentou memória de cálculo.

A DRJ indeferiu o crédito, porque não foram comprovados valores para esta rubrica para o período objeto do presente processo.

Ademais, conforme constatado pela DRJ, *“com relação aos documentos trazidos aos autos, para o ano calendário 2012 constam notas fiscais de aquisições de máquinas e equipamentos realizadas no ano calendário 2011, que não se prestam a comprovar os créditos apurados no ano 2012.”*

Como não foram apresentadas notas para o período em análise, mantenho a glosa.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e negar provimento.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA