



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10825.900018/2016-39
ACÓRDÃO	3102-003.933 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AÇUCAREIRA QUATÁ S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Excluem-se do conceito de insumo: itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.; itens relacionados à atividade de revenda de bens; itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc; itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, a teor de rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGENS

Produtos acabados onde a importância exige preservação de sua característica inicial e as embalagens e os acondicionamentos são relevantes e essenciais para garantir a qualidade e excelência dele (produto), há de se considerar o seus respectivos creditamento.

No caso em tela há de considerar que muitas embalagens, provando a sua essencialidade, não retornam, sendo que as que retornam não perdem a característica de essencial e ou relevante, já que a primeira implica a um item que é imprescindível para que a atividade seja executada ou para que o produto/serviço exista e, a relevância é notada, embora não indispensável na produção, integra o processo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva e ou por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. ÓLEO DIESEL

Equipamento/maquinário que consome o óleo diesel e é usada na movimentação da biomassa (bagaço) que serve para a futura geração de vapor. Esse vapor é empregado em toda a usina, como nas turbinas da moenda, exaustores, tubos geradores, fábricas de álcool, açúcar e fábrica de levedura diesel que alimentam as caldeiras geradoras de energia a vapor que alimenta toda a produção há de ser considerado o seu consumo para fim de creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE – MANUTENÇÃO DE BALANÇAS

As balanças são parte importante dentro do processo produtivo, sendo utilizadas não apenas no controle de peso na entrada de matéria prima e na saída dos produtos acabados, mas também como parte fundamental no processo de análise da cana-de-açúcar (dentro do laboratório), ou durante o próprio processo produtivo ao servirem para dosar a quantidade de insumos (antibióticos, bactericidas, produtos químicos e etc) a ser adicionados ao caldo nas inúmeras fases do processo produtivo.

As balanças são fiscalizadas por órgãos públicos e exigem manutenção periódica para socorrer a legislação de regência, devendo ser esses serviços considerados para fins de creditamento.

NÃO-CUMULATIVIDADE – ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO OU AQUISIÇÃO SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

São legítimos os créditos de bens vinculados às áreas de produção, tratamento de efluentes, casa de bombas e laboratório, tais como: dispositivo de pequenas amostras com controle de temperatura, extrator de gordura marca Marconi, mod. MA487/6/500, microscópio trinocular Nikon, mod. E200 T 110/120V, tanque reator químico em aço para parede celular/extrato, dentre outros que desempenhem função diretamente relacionada ao processo produtivo do álcool, do açúcar e da levedura.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas de: i) embalagens, ii) óleo diesel; e iii) manutenção das balanças. Por maioria de votos, para reverter as glosas sobre os encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado: a) análise e controle químico, b) sistema de água e efluentes e, c) casa de bombas e controle laboratorial. Vencido o conselheiro Fábio Ejchel que entendia pela higidez da glosa. A conselheira Sabrina Coutinho dava provimento em maior extensão para também reverter as glosas sobre os créditos de frete intercompany na transferência de insumos entre estabelecimentos da recorrente e o frete na operação de venda quando suportado pela recorrente. A Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa apresentou declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatado o processo no acórdão recorrido, adoto o relatório da decisão de primeira instância, acrescentando os elementos necessários ao julgamento do presente recurso.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da COFINS não cumulativa, relativo ao **4º trimestre de 2013**, vinculados a receitas de vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, no valor original de **R\$ 557.207,31**.

A autoridade fiscal reconheceu parcialmente o direito creditório, no montante de **R\$ 519.721,49**, remanescendo glosa no importe de **R\$ 37.485,82**. As glosas decorreram, em síntese, da rejeição de créditos relativos a bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, despesas de energia elétrica e encargos de depreciação ou aquisição/construção sobre bens do ativo imobilizado.

Apresentada Manifestação de Inconformidade, a 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, por meio do Acórdão nº 14-103.744, julgou-a procedente em parte, reconhecendo parcialmente o direito creditório.

A DRJ reverteu, em síntese, as glosas relativas à aquisição de determinados produtos químicos, à contratação de serviços de hidrojateamento e à aquisição de energia elétrica. Manteve, contudo, as glosas referentes a óleo diesel, embalagens, transporte interno, transporte de torta de filtro, análises técnicas, manutenção de balanças e encargos de depreciação ou aquisição/construção sobre bens do ativo imobilizado.

Em sessão realizada no dia 17 de dezembro de 2019 a 11ª Turma da DRJ/RPO exarou o Acórdão sob nº 14-103.738, onde por unanimidade de votos julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade para reconhecer o direito creditório adicional oriundo de créditos passíveis de ressarcimento.

Cientificada, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Em suas razões, sustenta, preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido por suposta falta de certeza e liquidez, contradições internas e cerceamento de defesa. No mérito, defende que os bens e serviços glosados se vinculam diretamente ao seu processo produtivo, composto pela fabricação de açúcar, álcool, levedura, ingredientes alimentícios, nutrição animal e energia, razão pela qual se enquadrariam no conceito de insumo definido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR.

A Recorrente requer a reforma do acórdão recorrido para o reconhecimento integral do direito creditório.

Eis a síntese do necessário.

Passo ao voto.

VOTO

Conselheiro **Wilson Antonio de Souza Correa**, Relator

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

3. Mérito

A controvérsia diz respeito ao direito de creditamento da COFINS não cumulativa relativamente a bens, serviços e encargos de depreciação ou aquisição vinculados ao processo produtivo da Recorrente.

O ponto de partida deve ser o conceito de insumo fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, segundo o qual o direito ao crédito deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância, isto é, da importância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte e para a produção dos bens destinados à venda.

No caso concreto, não se está diante de mera despesa administrativa, comercial ou desvinculada da produção. As rubricas ora examinadas guardam nexos funcionais com o processo produtivo da Recorrente, que envolve etapas industriais complexas, dependentes de movimentação de biomassa, geração de vapor, controle químico, tratamento de água, controle laboratorial, bombeamento, acondicionamento e preservação dos produtos finais.

3.1. Embalagens

A fiscalização glosou créditos relativos a embalagens, tais como big bags, paletes, caixas de papelão e filme de polietileno, sob o fundamento de que seriam meras embalagens de transporte, utilizadas após a conclusão do processo produtivo.

Contudo, no caso concreto, tais itens não se apresentam como simples despesas comerciais posteriores à produção. As embalagens são indispensáveis ao acondicionamento, conservação, proteção, movimentação e entrega dos produtos fabricados, preservando sua integridade física, sua qualidade e sua própria aptidão comercial.

A industrialização de açúcar, álcool, levedura e demais produtos correlatos exige, para sua conclusão econômica e operacional, a adequada embalagem e proteção do produto. Sem tais itens, o produto não chega ao mercado em condições adequadas de comercialização, o que evidencia sua relevância para a atividade produtiva.

Assim, as embalagens glosadas enquadram-se no conceito de insumo, devendo ser revertida a glosa correspondente.

3.2. Óleo diesel

A DRJ reconheceu que o óleo diesel utilizado na pá carregadeira que movimenta a biomassa empregada na produção de vapor possui vinculação com o processo produtivo. Ainda assim, manteve a glosa por entender que a contribuinte não teria comprovado que o óleo diesel era utilizado exclusivamente nessa máquina.

A meu ver, a conclusão deve ser diversa.

O processo produtivo descrito nos autos demonstra que a usina utiliza vapor como elemento central de funcionamento, e que a biomassa é insumo energético relevante para a geração desse vapor. A movimentação da biomassa por pá carregadeira ou por outros equipamentos integrados ao parque industrial constitui etapa necessária à operação produtiva.

Nessa medida, o óleo diesel consumido em máquinas vinculadas à movimentação de biomassa e ao funcionamento do processo industrial atende aos critérios da essencialidade e da relevância. A circunstância de a Recorrente ter afirmado que o óleo diesel era utilizado “principalmente” na pá carregadeira não autoriza, por si só, a manutenção integral da glosa quando o próprio contexto probatório indica sua aplicação produtiva.

Reverte-se, portanto, a glosa relativa ao óleo diesel.

3.3. Manutenção de balanças

Também merece provimento o recurso quanto às despesas de manutenção de balanças.

As balanças, no contexto de uma indústria sucroalcooleira, não têm função meramente acessória ou administrativa. Elas são utilizadas no controle da entrada da matéria-prima, na pesagem de cana-de-açúcar, na quantificação de produtos, no controle laboratorial e, conforme alegado pela Recorrente, na dosagem de insumos e produtos químicos empregados nas etapas de produção.

A correta pesagem da matéria-prima e dos produtos intermediários e acabados é indispensável à regularidade do processo industrial, ao controle de qualidade, à eficiência produtiva e à segurança operacional. A manutenção das balanças garante a confiabilidade dessas medições, motivo pelo qual o serviço possui relevância direta para a produção.

Assim, os serviços de manutenção de balanças enquadram-se como insumos, devendo ser revertida a glosa correspondente.

3.4. Encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado

A Recorrente também se insurge contra a manutenção das glosas relativas a encargos de depreciação ou aquisição/construção sobre bens do ativo imobilizado.

Nos termos da legislação de regência, geram créditos da COFINS não cumulativa as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

No caso concreto, a reversão deve ser reconhecida quanto às rubricas vinculadas: a) análise e controle químico; b) sistema de água e efluentes; c) casa de bombas e controle laboratorial.

Esses bens não estão dissociados da produção. Ao contrário, cumprem funções diretamente ligadas à fabricação, à qualidade e à viabilidade operacional da unidade industrial.

Os bens vinculados à análise e controle químico e ao controle laboratorial são utilizados no controle da matéria-prima, no acompanhamento da composição dos insumos, na aferição da qualidade do processo e dos produtos fabricados, bem como na definição de ajustes necessários à produção. Tais atividades não constituem pesquisa genérica ou atividade administrativa; inserem-se no controle operacional e qualitativo do processo produtivo.

O sistema de água e efluentes, por sua vez, possui relevância evidente em indústria que depende de água tratada e de adequado tratamento de efluentes para a continuidade regular da produção. Além da relevância operacional, há imposições sanitárias e ambientais que tornam tais sistemas necessários à própria manutenção da atividade produtiva.

A casa de bombas também se vincula ao processo produtivo, pois viabiliza o bombeamento e a circulação de água e demais fluidos necessários ao funcionamento da planta industrial.

Desse modo, os bens incorporados ao ativo imobilizado vinculados a tais centros de custos são utilizados na produção de bens destinados à venda, autorizando o creditamento sobre os respectivos encargos de depreciação ou aquisição, conforme a legislação aplicável.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recursivo voluntário e dou-lhe parcial provimento para reverter as glosas de i) embalagens, ii) óleo diesel, iii) manutenção das balanças e, iv) encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado: a) análise e controle químico, b) sistema de água e efluentes e, c) casa de bombas e controle laboratorial.

É como voto.

Assinado Digitalmente
Wilson Antonio de Souza Correa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa

Sem delongas, a controvérsia cinge-se ao conceito de insumos, aplicado de forma restritiva pela autoridade fiscal e, posteriormente, pela DRJ, resultando na glosa das seguintes rubricas, examinadas pelo i. Relator com as conclusões a seguir sintetizadas:

1. **Embalagens:** revertida a glosa quanto a pallets de madeira, caixas de papelão e filme de polietileno, mantendo-se a glosa quanto a container, por ausência de previsão legal;
2. **Óleo Diesel:** revertida a glosa;
3. **Serviços de análise técnica e balança contratados pela Recorrente:** glosa mantida sobre os serviços de análise técnica, por insuficiência de provas, e revertida a em relação a balança;
4. **Transporte interno:** glosa mantida, por ausência de previsão legal e falta de segregação das despesas entre transporte de insumos e de produto acabado; e;
5. **Encargos de depreciação ou aquisição sobre bens ao ativo imobilizado:** revertida a glosa.

O conceito e os critérios legais pertinentes já foram devidamente delineados no voto do i. Relator, assim como o processo produtivo da Recorrente, o que dispensa maiores digressões.

Com as vênias de estilo, apresento divergência quanto às rubricas **Serviços de análise técnica e Transporte interno**, pelas razões que passo a expor.

Preliminarmente, reputo relevante destacar dois aspectos: (i) os fundamentos adotados pela autoridade fiscal para justificar as glosas; e (ii) as razões de decidir expendidas pela DRJ.

Do exame do despacho decisório, verifica-se que a autoridade fiscal reconheceu que a documentação necessária à análise da certeza e liquidez dos créditos foi apresentada. Não obstante, as glosas foram fundamentadas, em essência, na ausência de previsão legal, em razão da adoção de conceito restritivo de insumo.

Consignou-se que o termo “insumo”, previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e regulamentado pela IN SRF nº 247/2002, estaria limitado aos bens e serviços aplicados diretamente na fabricação ou produção de bens, incluindo combustíveis e lubrificantes apenas quando utilizados na produção. Assentou-se, ainda, que somente o bem que sofre alteração em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação poderia ser considerado insumo; no caso de serviços, exigir-se-ia sua aplicação ou consumo no processo produtivo.

Com base nessa interpretação, não foi reconhecido crédito em relação aos serviços de hidrojateamento, transporte interno e análise técnica entendeu-se que não seriam aplicados ou consumidos na produção, qualificando-os como atividades de limpeza, transporte interno de produtos já finalizados ou análises técnicas dissociadas do processo produtivo.

No item relativo a fretes, destacou-se que o direito ao crédito estaria necessariamente vinculado à operação de venda, afastando-se a possibilidade de crédito em relação a fretes para simples transferência de mercadorias ou movimentações internas durante o processo produtivo.

Posteriormente, ao apreciar a matéria, a DRJ, à luz da Solução de Consulta COSIT nº 5/2018, manteve as glosas ora controvertidas por entender não comprovada a essencialidade e/ou relevância dos bens e serviços no processo produtivo da Recorrente.

Especificamente quanto ao transporte interno, consignou que, não demonstrada a adequada segregação das despesas passíveis de gerar créditos daquelas não admitidas pela sistemática da não cumulatividade, não seria possível a reversão das glosas.

Pois bem. Com a devida venia, entendo que a exigência de comprovação acerca de fatos já apreciados pela fiscalização — e que não constituíram fundamento originário das glosas — caracteriza indevida alteração do critério jurídico adotado no lançamento, providência vedada tanto na fase recursal quanto na instância de julgamento de primeira instância administrativa.

Em outras palavras, não poderia a DRJ inovar na motivação para manter as glosas sob o argumento de ausência de comprovação, quando a autoridade fiscal, em nenhum momento, fundamentou o lançamento em insuficiência probatória, mas sim na suposta inexistência de previsão legal, decorrente da adoção de conceito restritivo de insumo — entendimento que, à luz da orientação atualmente consolidada, mostra-se inaplicável.

Assim, tendo a autoridade fiscal reconhecido a apresentação dos elementos necessários à análise da certeza e liquidez do crédito, impõe-se o exame das rubricas ainda glosadas sob a perspectiva da essencialidade e relevância, consideradas as atividades desenvolvidas pela Recorrente, quais sejam: industrialização de álcool e açúcar, produção e comercialização de alimentos, importação e exportação, produção de energia e prestação de serviços.

Impende ressaltar que a empresa, em razão de sua atividade, submete-se à observância das normas expedidas pela ANVISA, pelo MAPA e por outros órgãos de controle, sob pena de sanções administrativas. Nesse contexto, cumpre mencionar, exemplificativamente, a Instrução Normativa MAPA nº 47/2018, a RDC nº 91, de 11 de maio de 2001, da ANVISA, e o Decreto-Lei nº 986, de 21 de outubro de 1969, dentre outras disposições aplicáveis, que estabelecem requisitos quanto à classificação, ao acondicionamento e à segurança dos produtos destinados à alimentação.

Assim, a atividade da recorrente, bem como os bens e serviços glosados, devem ser analisados à luz da atividade exercida e das exigências regulatórias incidentes.

No que se refere aos **SERVIÇOS DE ANÁLISE TÉCNICA E DE MANUTENÇÃO/OPERACIONALIZAÇÃO DE BALANÇAS** contratados pela Recorrente, entendo que a glosa merece ser revertida.

Conforme esclarecido, tais serviços não se limitam ao controle de peso na entrada da matéria-prima ou na saída de produtos acabados. As balanças e as análises técnicas integram o próprio processo produtivo, sendo utilizadas: (i) na avaliação da cana-de-açúcar em laboratório; e (ii) na dosagem precisa de insumos — como antibióticos, bactericidas e outros produtos químicos — adicionados ao caldo nas diversas etapas da fabricação.

A Recorrente informa dispor de laboratórios próprios, nos quais são realizadas análises destinadas ao controle de qualidade do açúcar, do álcool e da levedura produzidos. Tais procedimentos estão alinhados às exigências regulatórias aplicáveis, que impõem observância a padrões de identidade e qualidade, regras de amostragem e métodos de análise, inclusive no que se refere a requisitos de peso e medida.

Nesse contexto, os serviços em questão não se apresentam como atividades acessórias ou desvinculadas da produção, mas como instrumentos necessários ao controle, à padronização e à própria viabilidade técnica do processo produtivo.

Assim, evidenciada a essencialidade dessas atividades para a industrialização desenvolvida pela Recorrente, concluo pela reversão da glosa.

No que versa o **transporte interno**, compreendendo a transferência de insumos entre estabelecimentos (intercompany) e o frete na operação de venda, também entendo que merece reversão a glosa, afastando-se o argumento de necessidade de comprovação e de segregação. Isso porque o próprio despacho já indica a natureza das rubricas, ao consignar “transporte de levedura para armazenagem e exportação”.

Ou seja, está-se diante de operação vinculada à venda. Assim, nos termos da legislação vigente, entendo que cabe a reversão da glosa relativa ao frete quando este é suportado pelo vendedor — no caso, pela recorrente — na operação de venda.

Igualmente merece reversão a glosa no tocante à transferência de insumos entre estabelecimentos da própria recorrente. Isso porque, à luz da Súmula CARF nº 217, apenas os fretes intercompany de produtos acabados não geram crédito de PIS e COFINS.

No presente caso, embora a recorrente sustente a reversão tanto para o transporte de insumos quanto para o de produtos acabados entre suas unidades, entendo que apenas o frete intercompany referente a insumos é passível de creditamento. Isso porque, pela própria natureza da atividade desenvolvida, tais insumos são indispensáveis ao processo produtivo. Os insumos oriundos do setor agropecuário constituem etapa essencial e inicial da industrialização, não sendo possível dar início ao processo produtivo sem sua prévia movimentação.

Dessa forma, configurada a essencialidade, é devida a reversão da glosa quanto ao frete intercompany de insumos, bem como quanto ao frete na operação de venda, quando suportado pela recorrente.

Ante o exposto, além das reversões propostas pelo i. Relator, ainda reconheço como passíveis de ressarcimento as despesas da Recorrente com os bens e serviços referentes:

a) reconhecer o direito ao crédito quanto aos serviços de análise técnica e de manutenção/operacionalização de balanças, por configurarem insumos essenciais ao processo produtivo;

b) ao frete intercompany na transferência de insumos entre estabelecimentos da recorrente;

c) ao frete na operação de venda quando suportado pela recorrente.

É o meu voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa