



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13830.720437/2018-70
ACÓRDÃO	3101-004.595 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de março de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	TEREOS ACUCAR E ENERGIA BRASIL S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2016

PIS. COFINS. COMPRAS BENEFICIADAS COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO AO REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS.

Não dão direito a créditos básicos as compras de insumos de pessoas físicas ou beneficiadas com suspensão ou alíquota zero, por força do inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 217

Nos termos da Súmula CARF n.º 217, não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2016

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE. PORTARIA MF Nº 02/2023. SÚMULA CARF Nº 103.

A Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023 estabelece o atual limite de alçada para interposição de recurso de ofício, que passou a ser de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso do recurso de ofício em virtude de o valor exonerado ser menor que o valor de alçada. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre: créditos sobre os serviços de transporte de cana, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições; créditos de fretes na aquisição de insumos aplicados na atividade agrícola e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições; créditos sobre aquisição de embalagens; e créditos sobre serviços de remoção e transporte de lodo e barro.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra o Acórdão nº 109-007.161, proferido pela 3ª TURMA DA DRJ09 na sessão de 7 de julho de 2021, que julgou parcialmente procedente a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário exigido.

O presente processo versa sobre autos de infração lavrados para cobrança de PIS/Pasep e Cofins, apurados no regime não cumulativo no período de janeiro/2013 a março/2016.

Segundo Relatório Fiscal, houve as seguintes glosas de créditos:

G1 – Glosa de Insumos Adquiridos com Alíquota Zero;

G2 – Glosa de Despesas com Graxas;

G3 – Glosa de Despesas com EPI – Equipamento de Proteção Individual;

G4 – Glosa de Despesas com Arrendamento;

G5 – Glosa de Bens e Serviços Utilizados como Insumos na Atividade Agrícola;

G6 – Glosa sobre Bens do Ativo Imobilizado Utilizados na Atividade Agrícola;

G7 – Glosa de Despesas com Fretes;

G8 – Glosa de Dispêndio com Aquisição de Embalagens;

G9 – Glosa sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção);

G10 – Glosa de Dispêndios com Aquisição de Materiais de Limpeza de Máquinas e Equipamentos;

G11 – Glosa de Aquisição de Serviços de Limpeza e Lavagem das Instalações;

G12 – Glosa de Aquisição de Serviços de Remoção e Transporte de Lodo e Barro.

Em julgamento de primeira instância, a DRJ exarou o v. acórdão ora combatido (fls. 2361/2407), cancelando parcialmente as exigências, em razão da reversão das glosas efetuadas sob os códigos G2, G3, G4, G6, G10, no valor de R\$ 1.929.739,60 de COFINS e de R\$ 383.728,11 de PIS/Pasep, além das respectivas multas de ofício e acréscimos legais.

Em Voluntário, a Recorrente defende o direito ao crédito dos itens G1, G5, G7, G8, G9 e G12.

Com efeito, o processo foi encaminhado ao CARF, diante do recurso de ofício da presente decisão, em obediência ao disposto no artigo 34 do Decreto nº 70.235/1772, com alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997 c/c artigo 1º da Portaria MF nº 63/2017.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Renan Gomes Rego**, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

Do Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

Do Recurso de Ofício

Nos termos do inciso I do artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972 e da Portaria MF nº 02/2023, cabe recurso de ofício (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre e quando a decisão exonerar do sujeito passivo o pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais):

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Todavia, em julgamento de primeira instância, a DRJ exarou o v. acórdão ora combatido (fls. 2361/2407), cancelando parcialmente as exigências, em razão da reversão das glosas efetuadas sob os códigos G2, G3, G4, G6, G10, no valor de R\$ 1.929.739,60 de COFINS e de R\$ 383.728,11 de PIS/Pasep, além das respectivas multas de ofício e acréscimos legais.

Assim, em atenção à previsão dos dispositivos retro mencionados e em convergência com a Súmula CARF nº 103, que prevê que para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, verifica-se que o Acórdão recorrido promoveu a exoneração inferior ao atual limite de alçada, logo, não deve ser conhecido o recurso de ofício apresentado.

Por essa razão, voto por não conhecer do recurso de ofício.

DO MÉRITO***Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Enxofre (Glosa G1)***

Para a autoridade fiscal, o enxofre classificado no capítulo 25 da TIPI foi adquirido sob alíquota zero das contribuições e, portanto, sem direito ao creditamento.

Para a Recorrente, embora os documentos fiscais emitidos pelo seu fornecedor indiquem a aplicação da alíquota zero das contribuições, o insumo denominado enxofre foi adquirido para emprego no processo industrial de fabricação de açúcar cristal, e não para utilização como corretivo de solo.

Assim, a operação não se enquadra na hipótese prevista no inciso IV do art. 1º da Lei nº 10.925/2004:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...) IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

Sustenta a Recorrente que não competia ao Fisco proceder à glosa dos créditos das contribuições por ela regularmente apurados, uma vez que eventual irregularidade referente à aplicação da alíquota zero deveria ter sido objeto de lançamento das contribuições não recolhidas pelos próprios fornecedores do enxofre.

Sem razão à parte recorrente, pois constatado pela autoridade fiscal que o produto foi efetivamente adquirido com alíquota zero, independentemente da destinação econômica conferida posteriormente ao insumo, o direito ao creditamento mostra-se expressamente vedado pelo inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

Art. 3º (. . .)

*§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:***

(. . .)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

(. . .)"

Assim, nada a prover nesse particular.

Da Glosa dos Créditos sobre Bens e Serviços Utilizados como Insumo na Atividade Agrícola (Glosa G5)

A autoridade fiscal procedeu à glosa dos créditos apurados pela Recorrente relativamente aos insumos empregados na atividade agrícola de cultivo da cana-de-açúcar, a qual, posteriormente, é destinada ao processo industrial de fabricação de açúcar e álcool.

Por outro lado, a autoridade julgadora afastou quase integralmente a glosa efetuada, ao reconhecer que os insumos empregados na etapa agrícola também geram direito ao creditamento das contribuições, quando o produto agrícola resultante — no caso, a cana-de-açúcar — é posteriormente destinado à etapa industrial (usina), constituindo fase indispensável para que a Recorrente possa iniciar o processo de fabricação do açúcar e do álcool comercializados.

Todavia, foram mantidas as glosas referentes aos créditos vinculados às despesas classificadas sob as rubricas “TRANSPORTE DE CANA” e “SERV TRANSP CANA DE ACUCAR”, todas elas relacionadas a serviços de transporte da cana-de-açúcar. Segundo consignado, o creditamento das contribuições relativo ao frete de insumos deve observar o mesmo tratamento fiscal conferido ao próprio insumo. Assim, considerando que a cana-de-açúcar é isenta das contribuições, o respectivo transporte não gera direito à apropriação de créditos, à luz do disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Reputo o entendimento superado por este Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 188:

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Assim, deve-se reverter as glosas de créditos sobre os serviços de transporte de cana de açúcar, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

No que se refere ao serviço identificado sob a rubrica “CONSULT/ASSESS MOTOMEC”, a Recorrente esclarece tratar-se de despesas efetuadas em favor da empresa LETRANS ASSESSORIA TÉCNICA S/C LTDA, conforme demonstram o contrato de prestação de serviços e as notas fiscais correspondentes, juntados aos autos (Doc. 01). Tais serviços consistem na assessoria técnica voltada à elaboração de licenças necessárias para a obtenção e renovação das Autorizações Especiais de Trânsito (AETs).

Defende que, em razão de sua obrigatoriedade por imposição legal, uma vez que sem a obtenção da referida licença a Recorrente ficaria impossibilitada de operar os implementos, de modo que fica clara a sua natureza de insumo a conferir créditos das contribuições em discussão.

Melhor sorte não assiste à Recorrente.

Verifica-se que a exigência legal recai sobre a obtenção da Autorização Especial de Trânsito (AET) emitida pelo DNIT, e não sobre a contratação de serviços de assessoria técnica para a elaboração dos projetos necessários à sua obtenção.

A contratação dessa assessoria constitui medida facultativa, inserida no âmbito operacional-administrativo da empresa, e não no processo produtivo propriamente dito. Por essa razão, não se amolda ao conceito de insumo apto a gerar crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

À vista disso, as glosas correspondentes devem ser mantidas.

Da Glosa dos Créditos sobre Despesas com Frete (Glosa G7)

Trata-se dos seguintes fretes de:

- (a) Armazenamento – despesa para armazenagem posterior exportação;
- (b) Armazenamento – despesa com movimentação de açúcar;
- (c) Frete exportação – remessa para formação de lote;
- (d) Frete na aquisição de insumos aplicados na atividade agrícola;
- (e) Frete remessa para armazém geral,
- (f) Frete transferência entre estabelecimentos da Guarani – Produto em elaboração;
- (g) Remessa formação de lote para posterior exportação.

A legislação aplicável não contempla, no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o direito ao creditamento relativamente a fretes vinculados ao armazenamento. Ademais, observa-se que grande parte dos fretes acima mencionados não se enquadra como frete na

operação de venda, razão pela qual não atende aos requisitos legais para ensejar a apropriação de créditos das contribuições.

Ainda assim, conforme **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.

Nesse sentido, mantêm-se as glosas de fretes para (a) Armazenamento – despesa para armazenagem posterior exportação; (b) Armazenamento – despesa com movimentação de açúcar; (c) Frete exportação – remessa para formação de lote; (e) Frete remessa para armazém geral, (g) Remessa formação de lote para posterior exportação.

Noutra direção, este Conselho tem jurisprudência assentada para permitir o creditamento de fretes aplicados na atividade agrícola (item d), mesmo que os insumos sejam não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições (*Súmula CARF nº 188*). Assim como, para permitir o crédito sobre o frete de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa, vide Acórdãos nº 9303-013.958; 9303-010.475

Diante do exposto, voto para reverter os créditos de fretes na aquisição de insumos aplicados na atividade agrícola e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Das Glosas dos Créditos sobre Aquisição de Embalagens (GLOSA G8)

A d. autoridade fiscal glosou ainda créditos apurados sobre aquisições de embalagens denominadas “pallets” e “big bags”, sob o entendimento de que a embalagem, para ser considerada como insumo para fins de crédito das contribuições deve constituir etapa do processo de produção ou fabricação, sendo que as embalagens para transporte (e.g., “pallets” e “big bags”) não o seriam.

O referido entendimento não se alinha à **Súmula CARF nº 235**, a qual dispõe que:

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR

Portanto, reverte-se as glosas dos créditos sobre aquisição de embalagens.

Das Glosas dos Créditos sobre Aquisição de Containers (G9)

O julgador *a quo* manteve as glosas quanto aos créditos sobre aquisição de containers, sob o fundamento de que *os créditos relativos a encargos de depreciação de itens do ativo imobilizado da pessoa jurídica somente são passíveis de aproveitamento quando se tratar de máquinas, equipamentos e outros bens para utilização na fabricação de bens destinados à venda,*

o que não é o caso de “containers”, que são utilizados para o transporte e armazenagem de produto.

Constata-se que a opção do legislador foi admitir o creditamento relativo aos bens do ativo imobilizado somente quando efetivamente utilizados no processo produtivo, condicionando-o, portanto, à sua aplicação direta na fabricação dos bens destinados à venda. Tal diretriz decorre expressamente do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/2003, que autoriza o desconto de créditos das contribuições *em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

No caso dos containers, é evidente que se trata de bens classificados no ativo imobilizado; contudo, sua função não se relaciona à produção de outro bem, mas sim ao transporte e acondicionamento de produtos já acabados. Tais bens, portanto, não se enquadram na categoria de máquinas, equipamentos ou outros itens do ativo imobilizado destinados à utilização no processo produtivo, nos termos estritos da legislação de regência.

Diante disso, impõe-se a manutenção da glosa.

***Das Glosas dos Créditos sobre Serviços de Remoção e Transporte de Lodo e Barro
(GLOSA G12)***

Trata-se de tratamento dos efluentes. Na ocasião, a Fiscalização glosou os créditos sobre a contratação de serviços de remoção e transporte de lodo e barro, novamente alegando que esses serviços não constituem etapa do processo de produção ou fabricação de bens.

A Recorrente afirma que o barro e o lodo são efluentes gerados, respectivamente, no processo de lavagem da cana-de-açúcar e nas descargas das caldeiras. Argumenta que, por conterem propriedades nutritivas essenciais ao canavial — notadamente fósforo, potássio e nitrogênio — tais materiais são conduzidos à lavoura e aplicados na soqueira da cana-de-açúcar, atuando como complemento nutricional.

A contribuinte apresenta, ainda, fluxograma de seu processo fabril, por meio do qual busca demonstrar a imprescindibilidade do serviço de remoção do lodo e do barro para o regular desempenho de suas atividades.

A meu juízo, entendo que a Recorrente comprovou a aplicação direta do lodo e do barro no processo produtivo da cana-de-açúcar — insumo essencial para a fabricação do açúcar e do álcool. Assim, o tratamento e a destinação dos efluentes se inserem no critério de essencialidade e relevância, nos moldes firmados pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, que baliza o conceito de insumo para fins de creditamento no regime não cumulativo.

Além disso, reputo que o lodo e o barro caracterizam-se como insumos do insumo, hipótese expressamente reconhecida pela jurisprudência administrativa. Nesse sentido, aplica-se integralmente o entendimento consolidado na **Súmula CARF nº 189**, segundo a qual:

Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de “insumos do insumo”, permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.

Diante desse contexto, evidencia-se a improcedência da glosa dos créditos relativos aos serviços de remoção de lodo e barro, razão pela qual o v. acórdão recorrido deve ser reformado também quanto a essa matéria.

DO DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício, ante a exoneração inferior ao atual limite de alçada definido na Portaria MF nº 02/2023, e por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre: i) créditos sobre os serviços de transporte de cana de açúcar, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições; ii) créditos de fretes na aquisição de insumos aplicados na atividade agrícola e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições; iii) créditos sobre aquisição de embalagens e iv) créditos sobre serviços de remoção e transporte de lodo e barro

É como voto.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego