



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15868.000246/2010-39
ACÓRDÃO	9303-017.219 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	27 de março de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CLEALCO ACUCAR E ALCOOL S/A EM RECUPERACAO JUDICIAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PIS/COFINS. CRÈDITO. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 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. O mesmo raciocínio se aplica a fretes de produtos acabados para posterior armazenamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-011.228**, de 25/10/2021 (fls. 718 a 739)¹, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, sendo aplicado ao caso o decidido no julgamento do processo nº 15868.720081/2012-87 (Acórdão nº 3301-011.226), com o provimento parcial do recurso, como detalhado adiante.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Auto de Infração**, para exigência de PIS e COFINS relativas ao 3º trimestre de 2007. No procedimento fiscal, foram glosados créditos de: (a) bens e serviços utilizados como insumos (bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo, como partes, peças e/ou serviços para manutenção de caminhões, tratores, máquinas/equipamentos agrícolas, ônibus, veículos, reboques, aquisição/reforma de pneus; gastos com immobilizações, tais como serviços de construção civil, serviços de montagens industriais, elaboração de projetos industriais/engenharia, com material; e despesas com serviços agrícolas diversos); (b) produtos químicos sujeitos a alíquota zero, classificados no capítulo 31 da NCM e na posição 38.08 da NCM; (c) créditos de ativo imobilizado para bens diferentes de máquinas e equipamentos, e relativos a bens que não estão compreendidos no processo industrial; e (d) crédito presumido decorrentes da aquisição de cana de açúcar. Foi ainda rechaçado o método de rateio apresentado, pois o sujeito passivo considerou todos os custos como sendo vinculados à receita da exportação, apesar de realizar vendas no mercado interno.

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresentou **Impugnação**, alegando, em síntese, que: (a) é necessário o reconhecimento do direito de crédito em relação a todas as despesas necessárias à produção do resultado econômico; (b) sua atividade se estende desde a lavoura até a comercialização de seus produtos e subprodutos no mercado interno e externo; (c) deve ser aplicada a legislação do IRPJ para fins de reconhecer os insumos que autorizam a apropriação dos créditos de PIS/COFINS; (d) todos os equipamentos e serviços são utilizados no processo produtivo; (e) os fretes pagos a pessoa jurídica quando atinentes a transporte de pessoal, de mercadorias para terceiros e aquisição de materiais, geram créditos na forma do inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003; (f) o sistema de custo integrado serve exatamente para separar os custos destinados à fabricação do açúcar e do álcool, etc. de modo que os insumos destinados a cada processo sejam efetivamente direcionados aos seus respectivos centros através

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

das requisições contábeis; (g) a lei faz referência expressa aos bens do ativo imobilizado utilizados na fabricação ou produção dos bens e produtos destinados à venda, não estabelecendo a necessidade de contato direto e desgaste na composição do produto final; e (h) a limitação de apropriação de crédito para os bens adquiridos anteriormente a maio e outubro de 1994 afronta o princípio da legalidade.

No **juízo de primeira instância** (fls. 418 a 446), em 19/03/2014, a DRJ considerou improcedente a impugnação, por unanimidade de votos, em síntese, sob os seguintes fundamentos: (a) a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos; (b) considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante; (c) entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (d) apenas os bens integrantes do Ativo Imobilizado, adquiridos posteriormente a 01/05/2004 e diretamente ligados ao processo produtivo da empresa podem gerar despesas de depreciação que dão direito ao creditamento na apuração do PIS e da COFINS; e (e) no caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência cumulativa e não-cumulativa, não havendo sistema contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Em **recurso voluntário** (fls. 451 a 470), a empresa, basicamente, reitera as alegações de defesa.

Em 30/01/2019, por meio da **Resolução nº 3301-001.030**, o julgamento foi convertido em **diligência**, para:

“...que a Unidade de Origem (i) intime a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis uma vez por igual período: a) Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, para o produto AÇÚCAR, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo; b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos; c) Apontar e descrever o uso de bens do ativo imobilizado no processo de produção que foram glosados, especificando-os; d) Apresente a segregação entre os fretes: 1 venda; 2 compra de insumos e 3intercompany, indicando as respectivas notas fiscais que foram glosadas; e) Esclarecer se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de

terceiros/pessoas jurídicas. ii) Indique os insumos e os bens do ativo permanente que são comuns à produção de açúcar e de álcool, detalhando-os. iii) Ato contínuo à juntada da documentação pelo contribuinte (itens i e ii), manifeste-se a autoridade fiscal, considerando o disposto no Parecer Normativo RFB nº 5/2018. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira e Ari Vendramini, que votaram por converter o julgamento em diligência para a juntada aos autos dos documentos recebidos pela Fiscalização e devolvidos ao contribuinte”.

Apresentado o **relatório de diligência** (fls. 650 a 682), os autos regressam ao CARF, para julgamento.

No âmbito do CARF, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-011.228**, de 25/10/2021, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, sendo aplicado ao caso o decidido no julgamento do processo nº 15868.720081/2012-87 (Acórdão nº 3301-011.226), já considerando o advento do REsp nº 1.221.170-PR, proferido pelo STJ na sistemática de recursos repetitivos, o que ensejou o provimento parcial do recurso, sob os seguintes fundamentos: (a) não cabe o creditamento sobre os insumos empregados em etapa agrícola, desde o preparo do solo até a colheita, eis que inexistente para o período de apuração do presente processo; (b) não cabe o crédito dos custos apontados como relacionados à aquisição de insumo cana de açúcar (corte, carregamento e transporte do produto até suas plantas industriais), pois como visto acima no relatório fiscal, não há liquidez e certeza desses valores; (c) as glosas de peças para trator, peças para caminhões, peças para máquinas agrícolas, dispêndios com a produção agrícola, os custos CCT; preparo/plantio etc., todas devem ser mantidas, por se referirem a parte agrícola de produção da cana, inexistente para o período em análise, e, da mesma forma, o relatório da diligência verificou a impossibilidade do creditamento do CCT – Corte, Colheita e Transporte; (d) por outro lado, considerando o conceito de insumo fixado pelo STJ, há despesas que permitem creditamento no processo produtivo industrial, são as que se referem ao **parque industrial; à segurança e eficiência do processo industrial; manutenção de máquinas e equipamentos ligados às fases da produção industrial e os materiais EPI**; (e) devem ser **revertidas as glosas estritamente relacionados à indústria - serviço industrial; acessórios industriais; bomba injetora/bicos; conjunto de ferramentais; serviços de mecânica industrial; adesivos e abrasivos; automação/instrumentação; carregadeira/balança, construção civil; correias, elétrico/eletrônico; mecânica industrial; óleos e lubrificantes, metais, ferramentas p/ manut. industrial; bens necessários para a execução de manutenções - perfeitamente identificáveis na planilha como utilizados na planta industrial**; (f) devem ser mantidas as glosas relacionadas a parte administrativa, agrícola, refeitório, automóveis e demais setores; (g) não são insumos os fretes relacionados ao transporte de pessoal para o setor industrial e administrativo; (h) o art. 3º, § 3º da Lei nº 10.833/03 afasta o direito ao crédito dos fretes de pessoa física; (i) por falta de comprovação, deve ser mantida a glosa dos fretes cujas notas fiscais não foram apresentadas; (j) o serviço de **transporte de açúcar para remessa de armazenagem de produto p/ posterior exportação e os fretes de produtos acabados e inacabados entre estabelecimentos da empresa** podem ser objeto de creditamento com suporte no inciso IX do art. 3º e art. 15, II e, no caso de

produtos inacabados, com suporte no inciso II da Lei nº 10.833/2003; (k) cabe a manutenção das glosas de ativo imobilizado relacionadas a fase agrícola, CCT e local feito para refeição dos colaboradores, manutenção de pátio e jardim e bebedouro; (l) é **passível a tomada de crédito dos dispêndios relacionados nas planilhas estritamente como “produção industrial”, tais como FILTRO ROTATIVO VACUO, 10" X 20"; BOMBA DE ALTA PRESSAO LEMASA L-1; PONTE ROLANTE ZANINI 20 TON.; MOTOR WEG TRIFASICO 50 CV; BIG BAG; BOMBA PARA AFERIR MANOMETRO etc.**; (m) no tocante à apropriação de créditos em relação à depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004 (art. 31 da Lei nº 10.865/04), a celeuma foi analisada pelo STF, no Recurso Extraordinário 599.316, julgado em repercussão geral, com trânsito em julgado em 20/04/2021, onde restou assentado que o art. 31, *caput*, é inconstitucional, pelo que **deve ser afastada a trava do limite temporal**; (n) deve ser negado o pleito recursal em relação ao rateio proporcional.

Da matéria submetida à CSRF

A **Fazenda Nacional**, ciente da decisão do CARF, apresentou o **Recurso Especial** de fls. 741 a 753, em 11/04/2022, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (a) tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o **custo dos serviços de transporte de açúcar para remessa de armazenagem** (indicando como paradigmas o Acórdão nº 3401-008.604); e (b) tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o **custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma** (paradigma - Acórdão nº 9303-011.548).

No **exame monocrático de admissibilidade** (fls. 757 a 763), entendeu-se caracterizada a divergência para os dois itens.

Em **contrarrazões** (fls. 816 a 827) o Contribuinte defende o não conhecimento do apelo fazendário, por ausência de juntada das decisões paradigmáticas e por não ter o acórdão recorrido dado interpretação divergente do acórdão paradigma aos dispositivos legais apontados pela Recorrente, quais sejam, o art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003. No mérito, defendeu a manutenção do acórdão recorrido nos itens que são objeto de recurso da Fazenda Nacional.

Cientificado da rejeição dos embargos de declaração, o **Contribuinte** interpôs, em 30/06/2023 (fls. 845 a 874), **Recurso Especial**, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (a) nulidade da decisão recorrida por alteração do critério jurídico créditos de Pis/Cofins - Despachante Aduaneiro (indicando como paradigmas os Acórdãos nº 9303-004.627, 9303-001.501 e 9303-013.992); e (b) direito à tomada de créditos da contribuição social não cumulativa sobre os gastos incorridos na fase agrícola de seu processo produtivo (paradigmas - Acórdãos nº 3201-006.200 e nº 3102-001.208).

No **exame monocrático de admissibilidade** (fls. 954 a 963), entendeu-se que não foi caracterizada nenhuma das divergências, o que impede o seguimento do recurso.

O Contribuinte interpôs **agravo** (fls. 981 a 992), rejeitado em definitivo no despacho de admissibilidade de fls. 995 a 1003.

Interposta nova peça recursal, denominada de “embargos”, seu teor não foi conhecido, por ausência de previsão normativa.

Em 27/11/2025 o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **3ª Câmara / 3ª Seção** do CARF (fl. 759). Cabe, no entanto, a nosso ver, tecer considerações adicionais sobre a admissibilidade, tendo em conta as alegações de contrarrazões do Contribuinte.

O acórdão recorrido, dentro do item “Frete”, nos temas trazidos à cognição preliminar deste colegiado (**serviços de transporte de açúcar para remessa de armazenagem e fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos**), registra que:

“Por sua vez, o **serviço de transporte de açúcar para remessa de armazenagem de produto p/ posterior exportação** e os **fretes de produtos acabados e inacabados** entre estabelecimentos da empresa podem ser objeto de **creditamento com suporte no inciso IX do art. 3º e art. 15, II** e, no caso de produtos inacabados, com suporte no inciso II da Lei nº 10.833/2003”. (*grifo nosso*)

A Fazenda Nacional não recorre, a nosso ver, de fretes de produtos inacabados, e, caso desejasse fazê-lo, encontraria óbice no REsp nº 1.221.170-PR, proferido pelo STJ na sistemática de recursos repetitivos, e que vincula este colegiado administrativo.

Assim, trata-se, aqui, apenas de serviços de transporte de açúcar para remessa de armazenagem (que é um frete de produto acabado), e de fretes de produtos inacabados em sentido estrito, tendo o colegiado que proferiu o acórdão recorrido entendido que **a operação se enquadraria no inciso IX** do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que trata de **frete na operação de venda**”.

O Acórdão nº 3401-008.604, indicado como paradigma para o primeiro tema (serviços de transporte de açúcar para remessa de armazenagem) assevera, já na ementa, que:

“As despesas com a **transferência de produto acabado para portos e armazéns no caso de exportações indiretas, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda**, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição”. (*grifo nosso*)

De fato, é inequívoco que ambos os acórdãos (recorrido e paradigma) tratam de frete na remessa de produto acabado para armazenamento. E é também cristalino que enquanto o paradigma nega o crédito como “frete na operação de venda”, o recorrido concede o crédito exatamente como “frete na operação de venda”.

Patente a controvérsia, sendo os excertos transcritos na peça recursal suficientes para caracterizar a divergência.

Em relação ao segundo paradigma, Acórdão nº 9303-011.548, a divergência é igualmente flagrante. Apesar de ementa tratar de “fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição”, o excerto do voto, transcrito na peça recursal, revela que “...**descabe crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos**, pois se trata de fase pós processo de produção, e **não se encaixa na hipótese de crédito de frete na venda**, relacionando-se a uma fase logística anterior à venda”.

Assim, por todas as razões aqui expostas, voto pelo conhecimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do Mérito

Recorde-se que ambas as matérias que chegam a este colegiado tratam, de fato, de fretes de produtos acabados, seja sob a denominação de “**serviços de transporte de açúcar para remessa de armazenagem**” ou de “**fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos**”.

E tais fretes, ao contrário do que se defende no acórdão recorrido, não tratam de operações de venda, mas de operações distintas, que antecedem a efetiva venda, não direcionando o transporte ao comprador, mas a outros estabelecimentos da empresa ou a armazéns.

O tema já encontra posicionamento sedimentado neste colegiado uniformizador de jurisprudência, a ponto de estar presente na Súmula CARF nº 217:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

“Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas”.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Sendo o transporte de produtos acabados após o processo produtivo, e antes da venda, não pode se enquadrar o frete nem naquela operação (como insumo na produção) nem nesta (como venda).

Esta **Câmara Superior tem decidido desta forma** em **sucessivos precedentes do mesmo sujeito passivo**, recentemente. Registre-se, a título ilustrativo:

“PIS. COFINS. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 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.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE PARA REMESSA DE ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O gasto com fretes na remessa de armazenagem na exportação não enseja a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ nº REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda.” (**Acórdãos 9303-016.439 e 440**, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, maioria, vencidos os Conselheiros Hélcio Lafetá Reis e Tatiana Josefovicz Belisário, que votaram pelo provimento parcial, apenas para restabelecer as glosas relativas ao item “Créditos de PIS/Cofins. Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos da Mesma Empresa”, sessão de 24/01/2025).

“CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE PARA REMESSA DE ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O gasto com fretes na remessa de armazenagem na exportação não enseja a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ no REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE PARA REMESSA DE ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O gasto com fretes na remessa de armazenagem na exportação não enseja a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ no REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda. (**Acórdão 9303-016.725**, Rel. Cons. Alexandre Freitas Costa, maioria, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo provimento

parcial, exclusivamente para aplicação da Súmula CARF 217, sessão de 14/04/2025).

Pelo exposto, e em homenagem à segurança jurídica, e ao posicionamento jurisprudencialmente firmado no seio deste colegiado, voto pelo provimento ao apelo fazendário.

Conclusão

Pelo exposto, voto pelo **conhecimento** do recurso, e no mérito, pelo seu **provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan