



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.742845/2021-02
ACÓRDÃO	3302-015.658 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NORDEX ENERGY BRASIL - COMERCIO E INDUSTRIA DE EQUIPAMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018

NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. PROCESSOS CONEXOS. PORTARIA MF 1.634/23. IMPOSSIBILIDADE.

conexão de processos é efetuada mediante sorteio, exceto nos casos de retorno da Câmara Superior de Recursos Fiscais e de Embargos. Inexiste a possibilidade de conexão de processos que verse sobre o mesmo objeto haja vista a ausência de previsão legal para tanto.

ONUS PROBANDI. ÔNUS RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE QUE PLEITEIA O DIREITO.

O artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, transfere, para o processo administrativo fiscal, o sistema adotado pelo Código de Processo Civil que, em seu artigo 373, ao repartir o onus probandi, observa a máxima de que o ônus da prova cabe a quem alega a existência do direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito, o contribuinte deve demonstrar de forma robusta a existência do crédito.

SERVIÇOS E DESPESAS COM FRETE NA TRANSFERÊNCIA OU MOVIMENTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. ESPECIFICIDADE DO NEGÓCIO. MONTAGEM DE AEROGERADORES.

Despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de matéria prima até o local onde ocorrerá a industrialização enseja direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições em comento, em face a especificidade da atividade, fretes relativos a transporte de peças componentes de aerogeradores entre o local de fabricação e o de instalação dos equipamentos. Crédito admitido no Acórdão Recorrido. Falta de interesse recursal. Não conhecimento da matéria.

IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS (CAPATAZIA E ESTIVA) PRESTADOS NO PAÍS. CONDIÇÕES. CONTRATADOS DE PESSOA JURÍDICA NACIONAL, DE FORMA AUTÔNOMA À IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS TRIBUTADOS PELAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

Os gastos com serviços portuários no País (no presente caso, descritos como capatazia e estiva), vinculados à operação de importação de insumos, e contratados de forma autônoma a tal importação junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados, asseguram apropriação de créditos da referida contribuição, na sistemática da não cumulatividade, conforme Súmula CARF nº 243. Os demais não fazem jus ao creditamento.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria referente a serviços com transporte coletivo, em razão de falta de interesse recursal, tendo em vista que a DRJ deu provimento a este pedido; na parte conhecida, rejeitar a preliminar de conexão dos processos; e, no mérito, dar provimento quanto à reversão da glosa de créditos referentes a gastos com capatazia e estiva na importação e fretes de devolução, conserto e industrialização; (ii) por maioria de votos, para negar provimento à reversão da glosa de créditos referentes a gastos com desembaraço aduaneiro, vencidas as conselheiras Francisca das Chagas Lemos e Louise Lerina Fialho; e, (iii) por voto de qualidade, para negar provimento à reversão da glosa de créditos referentes a gastos com os demais serviços portuários e serviços de vigilância e segurança, vencidas as conselheiras Francisca das Chagas Lemos, Marina Righi Rodrigues Lara e Louise Lerina Fialho. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-015.656, de 17 de março de 2026, prolatado no julgamento do processo 10880.953955/2021-90, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Winderley Moraes Pereira, Marina Righi Rodrigues Lara, Louise Lerina Fialho e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018

ONUS PROBANDI. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

O artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, transfere, para o processo administrativo fiscal, o sistema adotado pelo Código de Processo Civil que, em seu artigo 373, ao repartir o *onus probandi*, observa a máxima de que o ônus da prova cabe a quem alega a existência do direito.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

Até a vigência da Lei nº 14.592, de 2023, o ICMS compunha a base de cálculo dos créditos do PIS/Pasep e da COFINS.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedada a apropriação de créditos em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS NÃO RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO.

Não se qualificam no conceito de insumos os bens e serviços que não sejam relevantes ou essenciais ao processo produtivo, a exemplo de vigilância e segurança e serviços portuários.

CRÉDITAMENTO. FRETES. AQUISIÇÃO. INSUMOS. NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Com a edição da Súmula CARF nº 188, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024, permite-se 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.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. ESPECIFICIDADE DO NEGÓCIO. MONTAGEM DE AEROGERADORES.

São admitidos os créditos apurados sobre fretes relativos a transporte de peças componentes de aerogeradores entre o local de fabricação e o de instalação dos equipamentos. A especificidade da atividade permite entender que tais fretes correspondem ao transporte de produtos em elaboração e também podem ser considerados como relativos a operações de venda, situação em que os créditos não cumulativos são expressamente autorizados pela legislação quando assumidos pelo vendedor.

Tomando ciência da decisão, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário**, oportunidade em que apresentou as razões que entendeu cabíveis para a reforma do acórdão recorrido, nos termos que seguem, em síntese:

Em preliminar:

I.2 - DA NECESSÁRIA REUNIÃO DOS PROCESSOS PARA JULGAMENTO CONJUNTO

Mérito:

1 – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

A – SERVIÇOS PORTUÁRIOS E DESEMBARAÇO ADUANEIRO

B – SERVIÇOS COM TRANSPORTE COLETIVO

C – VIGILÂNCIA E SEGURANÇA

2 – FRETE NA DEVOLUÇÃO, CONSERTO E INDUSTRIALIZAÇÃO

3 – CRÉDITOS – AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO, ISENÇÃO OU SUSPENSÃO

4 – OPERAÇÕES COM CFOP 1922 E 2922

Requeru a aplicação do adequado conceito de insumo, no mérito, julgá-lo integralmente procedente para reformar o v. Acórdão, reconhecendo-se, por consequência, a legitimidade e existência do crédito residual informado

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à admissibilidade, à preliminar e ao mérito, ressalvado quanto aos Serviços de Vigilância e Segurança; e aos créditos vinculados a Despesas com Desembarço Aduaneiro e Gastos com demais Despesas Portuárias não contidas na Súmula CARF nº 243, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos, dele tomo conhecimento.

NÃO CONHECIMENTO DA MATÉRIA – FALTA DE INTERESSE (GLOSA REVERTIDA PELA DRJ)**SERVIÇOS COM TRANSPORTE COLETIVO**

A Recorrente sustentou que a glosa de “transporte coletivo” não se trata da movimentação de pessoas, como fizeram parecer os Auditores-Fiscais com as escassas ponderações lançadas na decisão guerreada, *mas sim ao transporte de peças, máquinas e equipamento extremamente pesados*.

Afirmou que vende equipamentos de geração de energia eólica de fabricação própria, com o fornecimento de aerogeradores completos, que são compostos pelas seguintes partes: pás dos rotores, turbinas eólicas, cubos eólicos e torres de suportes, além de outras partes internas, como transformadores, conversores de energia, controladores, elevadores, elementos de fixação e tensionamento da torre e elementos hidráulicos.

Que todas as partes são enviadas para o local do parque eólico sendo armazenadas até o momento final da montagem. Nesse ínterim, o cliente executa todas as obras civis de infraestrutura, como as fundações, as vias internas e redes de energia, necessárias para a instalação dos aerogeradores. Somente após esta fase, a Recorrente inicia a confecção e montagem do equipamento final. Depois de montados os aerogeradores e das redes de energia passarem a funcionar, inicia-se as fases de: Comissionamento (colocar em condições de ser energizado); Energização (ligar à rede de distribuição); posta em marcha do equipamento

(colocar o equipamento para produzir energia elétrica, ou seja, entrar em operação comercial).

Afirmou que grande parte da fabricação dos aerogeradores ocorre dentro do estabelecimento da Recorrente, e apenas uma parcela é realizada diretamente no parque eólico. Isto porque, as características próprias e únicas do produto final, tais como seu tamanho – mais de 120 metros de altura, e o peso que é superior a 72 toneladas, inviabilizam a montagem integral no parque e/ou no estabelecimento da Recorrente.

Fez reprodução de parte de seu laudo técnico:



Figuras 47 e 48 – Aduelas em estoque aguardando transporte para o local de montagem.



Figura 49 – Transporte da aduela para o local de montagem.

“Devido às elevadas medidas dimensionais das peças do aerogerador, para permitir a sua montagem no local destinado na usina eólica, é necessário que todos os componentes sejam transportados para o local, assim como outras máquinas como guinchos, guindastes, caminhões e carretas. Tecnicamente é inviável efetuar a montagem do aerogerador em um local e posteriormente efetuar o seu transporte para o local onde ele será instalado”. – Página 77 do Laudo.

Para a DRJ05, não se observam nas informações e documentos trazidos pela Recorrente elementos capazes de demonstrar a vinculação que ela alega existir, que o item objeto de glosa refira-se efetivamente ao transporte de peças máquinas e equipamentos.

Passo a análise.

Compulsando os autos é possível obter as informações constantes no Despacho Decisórios às fls. 37-55. Observo que na Ementa o despacho indicou o seguinte trecho (fls. 37):

SERVIÇOS E DESPESAS COM FRETE NA TRANSFERÊNCIA OU MOVIMENTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA

A despesa de frete decorrente do transporte realizado entre filiais da empresa antes de ter ocorrido a operação de venda das mercadorias transportadas, não deve ser computada como crédito na apuração das contribuições em comento. Despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de matéria prima até o local onde ocorrerá a industrialização não enseja direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições em comento, pela falta de previsão legal.

No entanto, a análise efetuada pela DRJ05, relativamente ao FRETE, foi dividida em:

Frete Interno (fls. 1684);

Frete na aquisição de mercadoria isenta, com suspensão ou não incidência (fl. 1686);

Frete de mercadoria importada (fl. 1688)

Os argumentos aduzidos pela Recorrente **no tópico “serviços com transporte coletivo” foram exatamente os mesmos tratados pela DRJ05 no tópico “Frete Interno”**, fazendo referência ao transporte de partes de aerogeradores e equipamentos para montagem em parque eólico de clientes da Recorrente, onde ocorreria a industrialização do produto, alegações que a Recorrente guerreou trazendo fotos do transporte de produtos para finalizar tais operações. O assunto foi bem analisado pela DRJ, às fls. 1685, em que consignou:

Analisando as considerações da Manifestante, **cumprе reconhecer que os fretes entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica fabricante de produtos, que se refiram a insumos ou a produtos em elaboração, devem ser considerados insumos para o fim de apuração de crédito relativo à Contribuição para o Pis/Pasep e da COFINS.**

As disposições infralegais que asseguram esse direito encontram-se expressas no art. 176 da Instrução Normativa nº 2.121, de 2022, nos seguintes termos:

(...)

Conforme registra a Manifestante, ela fabrica e fornece equipamentos para geração de energia eólica, vendendo aerogeradores que têm grandes dimensões (cerca de 120m de altura) e peso (perto de 1.000 toneladas) impondo-se o transporte em separado de suas partes (rotor, pás, aduelas da torre, hub, nacele) que são depois montadas no parque eólico do cliente. Os

documentos da defesa trazem fotos das peças em montagem confirmando o argumento que os fretes de transferência representam despesas que ainda fazem parte do processo de produção e não de uma etapa posterior à conclusão do produto. Trouxe a interessada, ainda, laudo técnico explicativo da montagem dos aerogeradores. **Nesse contexto, existindo na legislação a possibilidade de creditamento nas circunstâncias acima indicadas e não tendo havido, por parte**

da Autoridade Fiscal, um detalhamento das hipóteses em que os fretes glosados não se enquadrariam nas circunstâncias previstas na legislação, devem ser restaurados os créditos tomados sobre os fretes a título de transferência. (Grifei)

De fato, 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. 176.

(...)

§ 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)

Conforme destacado, a DRJ05 no tópico “Frete Interno” analisou a matéria ora tratada, tendo decidido pela reversão da glosa, em face a possibilidade legal do crédito. A decisão é irretocável, pois coerente com o § 1º do art.176 da IN 2121/2022.

Assim, caracterizada a falta de interesse recursal, pois o resultado contestado se mostra favorável ao Recorrente. Essa é a linha de entendimento adotada pelo CARF:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 30/04/2005 RECURSO VOLUNTÁRIO. FALTA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO. Em virtude da falta de interesse recursal, não se conhece de Recurso Voluntário **quando o resultado do julgamento contestado se mostra inteiramente favorável ao Recorrente.** (Decisão nº 1302-004.089, 2ª. Turma Ordinária, 3ª. Câmara, 1ª. Seção, data publicada. 05.12. 2019, Luiz Tadeu Matosinho Machado). (Grifei).

Voto pelo não conhecimento a este ponto do Recurso Voluntário, pois o resultado da DRJ foi favorável ao pleito da Recorrente.

PRELIMINAR - CONEXÃO

A Recorrente esclareceu que a análise dos PER's foi feita de maneira consolidada, tendo sido utilizado o mesmo relato fiscal para todos os casos (processos nº 10880.742848/2021-38, 10880.742847/2021-93, 10880.742846/2021-49, 10880.742845/2021-02, 10880.742843/2021-13, 10880.742849/2021-82, 10880.742850/2021-15, 10880.742852/2021-04, 10880.953954/2021-45 e 10880.953955/2021-90).

Observando os princípios da economia processual, da razoabilidade e da eficiência, assegurados pelo art. 37 da Constituição Federal, há de ser determinada a reunião dos processos administrativos ora envolvido, decorrentes dos quatro despachos decisórios correlatos. Diante da inequívoca conexão,

mostra-se necessária a reunião dos processos, como posicionamento adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Passo a análise.

A Recorrente afirmou existir conexão entre o presente processo com VÁRIOS outros processos de apropriação de créditos das contribuições, pois para cada tributo (PIS ou COFINS) e cada competência relacionada a determinado ano calendário, houve a abertura de um Processo Administrativo individual, todas tratando da mesma matéria de direito. Por estarem vinculados devem ser distribuídos e julgados em conjunto.

Tendo em vista o § 4º do art. 89 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF Nº 1.634, DE 21/12/2023), **os processos conexos**, decorrentes ou reflexos e os que retornarem de diligência ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais para julgamento por Turma Ordinária, bem como os processos com embargos, *serão distribuídos ao mesmo relator ou redator, independentemente de sorteio, ressalvados os casos de retorno da Câmara Superior de Recursos Fiscais e de embargos*, cujo relator ou redator não mais integre a Turma de origem, que serão apreciados por essa, mediante sorteio entre seus conselheiros.

Assim a conexão entre processos ocorre por ocasião da distribuição eletrônica, exceto às exceções previstas, ou seja, no retorno de diligências e embargos de declaração.

Em julgamento ocorrido em 14.05.2024, a 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF enfrentou o tema, decidindo pela impossibilidade de vinculação pela conexão. Veja-se:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Data do fato gerador: 31/12/2016. SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste a possibilidade de sobrestamento do processo até que se dê o trânsito em julgado de ação judicial que verse sobre o mesmo objeto da demanda ora discutida haja vista a ausência de previsão legal para tanto. O Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não autoriza a suspensão do trâmite processual, o mesmo acontecendo em relação ao Regimento Interno do CARF, que não prevê tal possibilidade em casos tais.

VINCULAÇÃO. CONEXÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexistindo previsão na legislação processual tributária, não é possível a vinculação por conexão, mesmo que no caso concreto se mostre que a conexão implica em homologação ou não dos direitos creditórios em questão, a depender da decisão proferida no conexo. (Acórdão 1401-006.960, Relator Fernando Augusto Carvalho de Souza, Sessão de 14.05.2024). (Grifei).

Mesmo em situação anterior à publicação do novo RICARF, outros julgados do CARF já decidiam pela impossibilidade da vinculação por conexão, seja por se encontrar em estágio processual distinto, seja pelo início do julgamento de um dos processos. (Acórdão 1401-006.028, Relator Daniel Ribeiro Silva, Sessão de 17.1.2021; Acórdão 1401-004.721, Relator Carlos André Soares Nogueira, Sessão de 16.9.2020).

Peças razões expostas, voto pelo não conhecimento desta preliminar.

RAZÕES DE MÉRITO

A Recorrente argumentou que atua há anos no setor da indústria eólica. Atualmente, possui operações em mais de 25 países, fornecendo aerogeradores para concessionárias e empresas geradoras de energia renovável. Suas atividades englobam a fabricação de motores, turbinas, peças e acessórios; a manutenção e reparação de máquinas motrizes não-elétricas; a realização de serviços de engenharia; a instalação de máquinas e equipamentos industriais e, ainda, a organização logística do transporte de cargas.

O presente Recurso combate as glosas de (i) serviços portuários; (ii) vigilância e segurança; (iii) serviços com transporte coletivo e (iv) perícias e análise técnica,

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

SERVIÇOS PORTUÁRIOS E DESEMBARAÇO ADUANEIRO

A Recorrente defende que os encargos aduaneiros compreendem os serviços portuários, tais como despesas com desestiva (tirar a carga de bordo), descarga armazenagem, despachante, emissão documentos fiscais, frete pago no transporte efetuado no território nacional, etc; assim como o desembaraço em si, este entendido como a liberação de mercadoria pela Alfândega para a entrada no país (em caso de importação) ou sua saída (em caso de exportação).

Afirmou que o creditamento referente a rubrica “serviços portuários” deve ser analisado em consonância com o atual conceito de insumo delimitado no Resp nº 1.221.170/PR, o que não foi feito no presente caso.

Para a DRJ05, adotando a posição da Autoridade Fiscal, para quem “*não há previsão legal para descontar gastos com desembaraço aduaneiro e demais itens relacionados, uma vez que no regime de apuração não cumulativa, não é admitido o desconto de créditos em relação ao pagamento de serviços aduaneiros*”, nesse julgado não restou definida qualquer circunstância relacionada especificamente ao creditamento relativo aos dispêndios com serviços aduaneiros, remanescendo em vigor as definições presentes na Solução de Consulta nº 241 - Cosit, de 19 de maio de 2017, que foi assim ementada:

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) não é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com:

a.1) serviços aduaneiros;

a.2) frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional; e

b) é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria nacional ou importada, desde que contratada a armazenagem junto

a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e que a mercadoria seja encaminhada diretamente do armazém para o adquirente, e cumpridos os demais requisitos normativos.

Passo a análise.

Observo que a própria Solução de Consulta nº 241 – Cosit, transcrita pela DRJ05, no item “b”, prevê a possibilidade do desconto de crédito em relação ao dispêndio com armazenagem de mercadoria nacional ou importada, contratada junto a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, encaminhada diretamente para o adquirente, como o caso ora sob análise.

Além disso, este CARF emitiu Súmula em que admite o crédito:

SÚMULA CARF Nº 243

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 27/11/2025 – vigência em 04/12/2025

É permitido o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre custos de serviços portuários de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, desde que tais serviços sejam contratados de forma autônoma à importação, junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.426, 9303-014.700, 9303-015.265. (Grifei).

Em julgados anteriores este CARF já admitia tais créditos: Decisão 9303-014.709. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Data 06.05.2024, Liziane Angelotti Meira; Decisão 3301-010.226. 1ª. Turma Ordinária da 3ª. Câm, 3ª. Seção. Data 25.05.2021.

No caso de operações de exportação, no entanto, este Conselho firmou entendimento pelo não cabimento do crédito ao emitir a Súmula vinculante nº 232:

Súmula 232

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores, nos termos dos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

FRETE NA DEVOUÇÃO, CONSERTO E INDUSTRIALIZAÇÃO

Defendeu a Recorrente que a produção, em que pese seja uma só, é realizada em etapas contínuas em unidades diferentes, sendo que por questões de viabilidade e necessidade operacional, são transferidos de um estabelecimento para outro a matéria-prima ou subproduto, onde, após o devido tratamento, estará apta a integração ao produto final montado no parque eólico. Assim, as movimentações para industrialização, devolução, remessas e retornos de peças para reparos e consertos, constituem fases intrínsecas do processo como um todo.

Que os gastos incorridos nestas movimentações sofrem a incidência integral das contribuições ao PIS e a COFINS, razão pela qual garante o direito a apuração e aproveitamento dos créditos decorrentes.

Sendo o serviço de frete tributado e essencial ao processo produtivo da empresa, tem-se o direito ao crédito garantido, corroborado, inclusive, pelos precedentes do CARF e pela IN nº 2.121/2022.

Inequívoca a essencialidade do frete de devolução e concerto, razão pela qual faz jus ao aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS, não assistindo razão às glosas efetuadas pela Fiscalização, devendo ser reformado o Despacho Decisório também neste ponto.

Para a DRJ05, não há previsão normativa que sustente a tomada de créditos sobre as despesas com fretes incorridos em operações de devolução e concerto. Não se trata, obviamente, de transporte de insumos que pudessem justificar a tomada de crédito via incorporação ao preço de aquisição e tampouco de operações de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Equivoca-se também a Manifestante ao afirmar que se poderia tratar de insumo, enquanto dispêndio essencial ao processo produtivo da empresa, já que com ele não tem sequer relação indireta. Da mesma forma, não basta que ele tenha sido tributado, independentemente da situação em que foi realizado, para garantir o direito ao crédito garantido.

Passo a análise.

O sentido da Instrução Normativa nº 2.121/2022, ao tratar dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, ao considerar insumos os *serviços de transporte de insumo e produtos em elaboração* realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica para fins de compor a base de cálculo de descontos de créditos, é exatamente por considerar o frete como componente do custo do produto. Veja-se:

Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

(...)

§ 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)

Quanto ao frete de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, a matéria restou pacificada com a edição da Súmula Vinculante nº 217, não admitindo o direito ao crédito de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Portanto, tratando-se de produtos inacabados e matérias primas e evidenciada a necessidade de transporte de tais produtos inacabados, e/ou de matéria prima para a continuidade ou início do processo produtivo do bem comercializado, a despesa com o frete é passível de creditamento. O frete contratado para o transporte de matéria prima é despesa dedutível, quando registrado e tributado de forma autônoma em relação a matéria prima adquirida (Súmula Vinculante CARF nº 188).

Entendo que cabe razão à Recorrente. Voto para reversão das glosas neste ponto.

CRÉDITOS – AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO, ISENÇÃO OU SUSPENSÃO

A Recorrente afirmou ser co-habilitada no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura – REIDI, fazendo uso do incentivo fiscal para as aquisições (nos mercados interno e externo) de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, prestação de serviços e materiais de construção para utilização ou incorporação destinadas ao ativo imobilizado, com suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS.

Dessa forma, da combinação dos arts. 3º, § 2º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com o art. 17, da Lei nº 11.033/04, sob a égide do princípio da não-cumulatividade, afirma ser plenamente regular o direito aos créditos postulados.

Por esta razão, em se tratando de insumos diretamente ligados ao seu processo produtivo, lhe sendo essencial ao ponto de inviabilizar sua continuidade caso subtraído, a teor do equivocado entendimento Fiscal, legítimo o direito creditório em tela, não se sustentando a glosa, impondo-se a reforma do Acórdão neste quesito.

Para a DRJ05, enquanto a Autoridade Fiscal indicou como motivação das glosas o fato de constar os CSTs 6, 7, 8 e 9, a Manifestante apresentou uma planilha contendo relação de notas cujos CSTs são 50 e 51. Não se trata, portanto, de informações que infirmam as conclusões da Autoridade Fiscal. Caberia à Manifestante, portanto, demonstrar que houve a tributação efetiva apesar de os documentos fiscais demonstrarem que não houve, por terem os produtos sido informados como isentos.

Sem razão a Recorrente.

Nos casos em que houve a devida comprovação, houve o reconhecimento do direito da Recorrente, como se observa do deferimento parcial quanto aos bens adquiridos com alíquota zero, isenção ou suspensão no mercado interno (fls. 1675), bem como às fls. 1686 do Acórdão, em que foi concedido o direito ao crédito sobre Frete na aquisição de mercadoria isenta, com suspensão ou não incidência.

Sobre a glosa de créditos pelas aquisições de bens com alíquota zero, isentos ou suspenso, para os quais a empresa não logrou comprovar documentalmente, embora tenha sido intimada a fazê-lo, tem-se que o ônus da prova cabe ao Contribuinte, por se tratar de alegação de que possui o direito.

Veja-se:

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE. Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito. (Decisão 3003-001.349, publicação 27.10.2020).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/08/2007 a 31/08/2007 PROVA NEGATIVA. ONUS DA PROVA. A possibilidade de inversão do ônus da prova em situações peculiares não exige o contribuinte de apresentar elementos mínimos que justifiquem a respectiva inversão, sob pena de invalidação do artigo 16 do Dec. 70.235/72. (Decisão 3002-002.650, publicação 04.05.2023).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Data do fato gerador: 13/04/2006 PEDIDO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ÔNUS DA PROVA. Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. A mera apresentação de DCTF retificadora, desacompanhada de provas quanto ao valor retificado, não tem o condão de reverter o ônus da prova. (Decisão 9303-008.680, publicação 04.07.2019).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004 PAF. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. 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. O pedido de restituição ou compensação (PER/DCOMP) apresentado desacompanhado de provas deve ser indeferido. (Decisão 9303-012.985, publicação 10.06.2022).

Voto por não dar provimento a este ponto

OPERAÇÕES COM CFOP 1922 E 2922

Afirmou a Recorrente que em relação aos insumos lançados na rubrica “Outras operações com direito a crédito”, resultado de operações com CFOP 1922 e 2922,

(Operação com direito a crédito se a mercadoria/produto comprado, para recebimento futuro, já tenha sido fabricado/produzido), conforme pontuado pela Fiscalização, concede o direito do contribuinte se creditar das contribuições no momento da escrituração da nota.

No entanto, foi ignorado o fato de que a Recorrente, devidamente intimada no curso do trabalho fiscalizatório, apresentou planilha e informações comprovando essas operações e, conseqüentemente, a legitimidade do direito creditório.

Compulsando os autos, o Despacho Decisório especificou às fls. 47:

41. Em relação aos insumos lançados na rubrica “*Outras operações com direito crédito*”, resultado de operações com CFOP 1922 e 2922 (visão do adquirente) e 5922 e 6922 (vendedor), o lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro (Operação com direito a crédito se a mercadoria/produto comprado, para recebimento futuro, já tenha sido fabricado/produzido), concede o direito do contribuinte se creditar das contribuições nesse momento.

42. Os valores não foram comprovados (nº NFe, fornecedor, valor NFe etc.) em sua totalidade, conforme tabela abaixo. Deferimos o montante apresentado na planilha eletrônica confeccionada pelo próprio contribuinte. Nesses casos as operações estavam isentas de ICMS, portanto não teve esse tributo a excluir da base de cálculo.

Para a DRJ05, não foram trazidos aos autos novos elementos que infirmem as conclusões da Autoridade Fiscal. Impõe-se considerar, novamente, a necessidade de observância do ônus de produzir prova, não cumprido pela Manifestante.

Sem razão a Recorrente. O ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito.

Voto por não dar provimento a este ponto

Quanto aos Serviços de Vigilância e Segurança; e aos créditos vinculados a Despesas com Desembaraço Aduaneiro e Gastos com demais Despesas Portuárias não contidas na Súmula CARF nº 243, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Esse Colegiado decidiu, conforme consta da ata:

- *por maioria de votos, para negar provimento à reversão da glosa de créditos referentes a gastos com desembaraço aduaneiro, vencidas as conselheiras Francisca das Chagas Lemos(relatora) e Louise Lerina Fialho;*
- *por voto de qualidade, para negar provimento à reversão da glosa de créditos referentes a gastos com os demais serviços portuários e serviços de vigilância e segurança, vencidas as conselheiras Francisca das Chagas Lemos (relatora), Marina Righi Rodrigues Lara e Louise Lerina Fialho.*

Assim, foi a mim designado para elaboração do voto vencedor.

Entendeu a nobre Conselheira relatora em seu voto que, conforme seus dizeres, em dar provimento ao Recurso Voluntário referente as glosas da seguinte forma:

Gastos com os demais serviços portuários e serviços de vigilância e segurança

- *Sendo assim, para que o serviço de transporte seja prestado de forma adequada, garantindo aos clientes segurança de que suas cargas, até mesmo de natureza alimentícia, possam chegar ao seu destino e preservando, ainda, a saúde e vida de seus motoristas, é de se considerar o item rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite essenciais e pertinentes à atividade do sujeito passivo, reconhecendo o direito ao crédito das contribuições não cumulativas sobre tais gastos.*
- *Tomando como fundamentos os mesmos citados nos precedentes acima, voto pelo provimento do Recurso neste ponto, para reverter a glosa descrita.*

Gastos com desembarço aduaneiro

- *Com exceção à parte relativa as despesas portuárias de produtos acabados na exportação (Súmula CARF 232), e com base no racional da Sumula 243, entendo que a razão está com a Recorrente, no sentido do direito aos créditos calculados sobre os custos/despesas com dispêndios com serviços portuários, tais como despesas com desestiva (tirar a carga de bordo), descarga armazenagem, despachante, emissão documentos fiscais, frete pago no transporte efetuado no território nacional etc.; assim como o desembarço em si, este entendido como a liberação de mercadoria pela Alfândega para a entrada no país (em caso de importação) de mercadoria nacional ou importada.*

Apesar de muito bem fundamentada decisão, ousou discordar da Ilustre Conselheira no tópico em apreço.

Façamos a análise.

Gastos com Desembarço Aduaneiro e Gastos com os demais serviços portuários

A Sumula CARF nº 243 manifestou-se sobre o assunto:

SÚMULA CARF Nº 243

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 27/11/2025 – vigência em 04/12/2025

É permitido o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre custos de serviços portuários de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, desde que tais serviços sejam contratados de forma autônoma à importação, junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados

Percorrendo tal enunciado percebe-se que apenas os despesas com serviços portuários de capatazia e estiva foram contemplados.

Verifica-se que a citada Súmula não utilizou o temo genérico “Despesas Portuárias em Geral” e sim apresentou claramente quais despesas estariam descritas para creditamento.

Assim, mantenho as glosas efetuadas

Gastos com serviços de vigilância e segurança

Para a Decisão de Piso, ainda que se cogite da importância desses serviços na consecução da atividade industrial e comercial da contribuinte, deve ser mantida a recusa de créditos calculados sobre vigilância e segurança por não se vincularem, ainda que indiretamente, à fase produtiva.

A Ilustre Conselheira baseou suas considerações conforme abaixo:

- *Do voto vencedor da Conselheira Tatiana Midori Migiyama pode-se apreender:*
- *Ventiladas breves considerações, insurgindo-se ao caso concreto, cabe trazer que os gastos com monitoramento/rastreamento de veículos e cargas via satélite, tendo em vista a atividade do sujeito passivo relacionado ao transporte, torna-se essencial e pertinente, eis que tal serviço viabiliza o envio e recebimento de sinais entre o veículo e uma central de dados, possibilitando a localização do veículo via GPS. Ora, em caso de furto ou roubo, tal como descrito nos autos do processo, pode-se acionar o travamento das portas da carreta, o acionamento de sirenes no veículo, seu bloqueio e a comunicação com o motorista – dificultando a ação dos bandidos.*
- *Ademais, reforça-se a essencialidade e pertinência desse item a atividade do sujeito passivo, eis que para o fechamento de um contrato com determinado cliente, a contratação é dispensada caso não haja monitoramento/rastreamento de veículo e cargas via satélite. Usualmente, a contratante é indagada acerca da existência desse serviço em sua frota, sendo que, atualmente, empresas de transporte que não fornecem em conjunto o monitoramento de carga são efetivamente preteridas na contratação do transporte de cargas.*
- *(...)*
- *Sendo assim, para que o serviço de transporte seja prestado de forma adequada, garantindo aos clientes segurança de que suas cargas, até mesmo de natureza alimentícia, possam chegar ao seu destino e preservando, ainda, a saúde e vida de seus motoristas, é de se considerar o item rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite essenciais e pertinentes à atividade do sujeito passivo, reconhecendo o direito ao crédito das contribuições não cumulativas sobre tais gastos.*

Neste ponto não assiste razão ao Contribuinte tendo em vista que as despesas com vigilância e segurança não tem relação direta com as atividades de prestação de serviços que desenvolve. Neste sentido Cito a ementa da solução de Consulta nº 67/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. FORMAS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

Nos casos em que aplicáveis, as regras especiais de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são excludentes de outras formas de creditamento, inclusive da modalidade aquisição de insumos prevista no inciso II do art. 3º da mesma Lei nº 10.637, de 2002.

Tratando-se de pessoa jurídica que presta serviço de saneamento básico, com tratamento e distribuição de água e captação e tratamento de esgoto, desde que não sejam aplicáveis as regras especiais de creditamento mencionadas anteriormente, na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de manutenção das redes pluviais, compreendendo abertura de valas e reparo de tubulações, tendo em vista que são diretamente aplicados na execução do serviço oferecido pela consulente;

b) há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de ligação, religação e leitura de hidrômetros, tendo em vista que são diretamente aplicados na execução do serviço oferecido pela consulente;

c) não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de vigilância e segurança, tendo em vista que constituem atividades intermediárias da pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; art. 66 da Instrução Normativa SRF no 247, de 2002.

(PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.)ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Inicialmente destaque-se que em uma economia onde a competição normalmente seja acirrada, não é possível acreditar que incidem despesas desnecessárias na elaboração de seus produtos/serviços.

Contudo, como bem delineado pelo STJ não é todo dispêndio que pode ser considerado insumo para fins de tomada de crédito.

No caso em debate, verifica-se importante serviço de apoio, mas não relacionado à atividade produtiva da empresa.

Mantenho a glosa nesse tópico.

Nesse sentido, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário nos itens: (i) Serviços de Vigilância e Segurança(ii) A créditos vinculados a Despesas com Desembaraço Aduaneiro e Gastos com demais Despesas Portuárias não contidas na Súmula CARF nº 243.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria referente a serviços com transporte coletivo, em razão de falta de interesse recursal, tendo em vista que a DRJ deu provimento a este pedido; e na parte conhecida, rejeitar a preliminar de conexão dos processos e, no mérito, dar provimento quanto à reversão da glosa de créditos referentes a gastos com capatazia e estiva na importação e fretes de devolução, conserto e industrialização.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator