



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10882.723373/2017-84</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.163 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ÁGUA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2013

PRELIMINARES DE NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. ALEGAÇÃO DE IMPOSIÇÃO INDEVIDA DE METODOLOGIA DE RATEIO. ILIQUIDEZ E INCERTEZA. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE ARGUMENTOS. INOVAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURAÇÃO. MATÉRIAS DE MÉRITO. ART. 59 DO DECRETO Nº 70.235/1972. MOTIVAÇÃO PRESENTE. DILIGÊNCIAS COMO APERFEIÇOAMENTO DO ATO ADMINISTRATIVO.

Não se verifica nulidade do Despacho Decisório pela adoção do método de rateio proporcional previsto no § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, pois a discussão envolve critério de apuração de créditos, matéria afeta ao mérito, não à validade do ato.

A revisão de cálculos, retificações e ajustes quantitativos efetuados em diligência não caracteriza iliquidez ou incerteza do ato administrativo, constituindo atividade normal de aperfeiçoamento técnico no processo fiscal.

A alegação de ausência de apreciação de argumentos não procede, uma vez que a DRJ enfrentou os pontos essenciais suscitados pela Recorrente, ainda que de forma sucinta, não se configurando omissão invalidante. Igualmente não há nulidade por suposta inovação de critério jurídico, pois as diligências e respectivos esclarecimentos consistem em complementação da fundamentação já existente, sem alteração da natureza jurídica do lançamento ou violação ao art. 146 do CTN. Preliminares rejeitadas.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2013

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP Nº 1.221.170/PR. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 05/2018. IN RFB Nº 2.121/2022. ANÁLISE CASO A CASO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO EMPREGO DO BEM OU SERVIÇO NAS ETAPAS PRODUTIVAS.

A definição do conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, deve observar os critérios de essencialidade e relevância firmados pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, aplicáveis nos termos da Portaria MF nº 1.634/2023.

O Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 consolidou e sistematizou tais parâmetros, delimitando que somente geram crédito os bens e serviços empregados direta ou indiretamente nas etapas produtivas, excluídas despesas administrativas e atividades dissociadas do processo produtivo. A IN RFB nº 2.121/2022 incorporou definitivamente essa orientação, reiterando que insumos abrangem todos os elementos essenciais ou relevantes para a fabricação de bens ou a prestação de serviços, inclusive aqueles exigidos por norma legal ou regulamentar.

O exame do direito ao crédito exige análise casuística, considerando a atividade econômica do contribuinte, o efetivo emprego do bem ou serviço no processo produtivo e a demonstração de sua indispensabilidade ou relevância, conforme os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972 e as Súmulas CARF nº 188 e 189.

CRÉDITO. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA PORTUÁRIA, ARMAZENAGEM, TRANSPORTE, SOFTWARE, PERÍCIAS, TERMINAIS RODOVIÁRIOS, SERVIÇOS AEROPORTUÁRIOS, SERVIÇOS PORTUÁRIOS E DESEMBARAÇO ADUANEIRO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. INSUMO. CRITÉRIOS DO RESP 1.221.170/PR. IN SRF Nº 327/2003 E IN RFB Nº 1.911/2019. SERVIÇOS CONTRATADOS NO MERCADO INTERNO. TRATAMENTO AUTÔNOMO. GLOSA INDEVIDA.

Os serviços classificados nos códigos 1.05, 1.07, 10.05, 16.01, 17.01, 17.0527, 17.09, 17.19, 20.01, 20.02, 20.03 e 33.01, relacionados a licenciamento de software, logística portuária, armazenagem, transporte, perícias, serviços aeroportuários, serviços portuários, terminais rodoviários e desembaraço aduaneiro, constituem etapas direta ou indiretamente necessárias ao desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, enquadrando-se como insumos segundo os critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ no REsp 1.221.170/PR.

Tais serviços, contratados no mercado interno após a entrada da mercadoria no território nacional, não integram o valor aduaneiro (art. 4º da IN SRF nº 327/2003) e estão sujeitos ao regime da não cumulatividade previsto nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Aplicação do art. 205 da IN RFB nº 1.911/2019, que determina o tratamento autônomo dos serviços internos em relação aos bens importados. Glosas afastadas.

CRÉDITOS. FRETES E ARMAZENAMENTO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. FRETES NA IMPORTAÇÃO. INSUMO. ART. 3º, II, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. TRATAMENTO AUTÔNOMO DOS SERVIÇOS. IN RFB Nº 1.911/2019. GLOSA INDEVIDA.

Os dispêndios referentes ao transporte de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica e aos fretes associados à importação configuram etapas indispensáveis ao processo produtivo, enquadrando-se como insumos à luz dos critérios de essencialidade e relevância fixados pelo STJ (REsp 1.221.170/PR).

A aquisição de serviços no mercado interno possui natureza autônoma em relação às mercadorias importadas, conforme estabelece a IN RFB nº 1.911/2019, devendo seu creditamento ser analisado exclusivamente sob o art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Glosas indevidas no ponto.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares arguidas pela recorrente e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre: a) atividades ligadas à logística portuária, armazenagem e transporte (10.05, 16.01, 17.01); b) licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de software (1.05); c) perícias, laudos técnicos e análises (17.09); d) serviços portuários e ferroportuários relacionados à descarga de equipamentos (20.01); e) serviços aeroportuários (20.02); f) terminais rodoviários (20.03); g) desembaraço aduaneiro (33.01); h) fretes para transporte de insumos entre estabelecimentos do contribuinte; e i) fretes na importação.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente

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

## RELATÓRIO

Para melhor retratar os fatos, adota-se o relatório do acórdão recorrido, abaixo reproduzido:

Trata o presente processo de Pedidos de Ressarcimento (PER) e Declarações de Compensação (Dcomp), cujo crédito provém do saldo credor da Cofins, relativo ao mercado interno, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao ano-calendário de 2013.

A DRF/Osasco-SP, por meio do despacho decisório de fl. 369/378, reconheceu parte do direito creditório e homologou as Declarações de Compensação (Dcomp) a ele vinculadas até o montante do crédito deferido.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 336/366, o pedido foi deferido parcialmente pela autoridade administrativa, em parte devido a glosas de diversos tipos de créditos utilizados pela contribuinte, abaixo resumidas.

A fiscalização também constatou que a contribuinte informou no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) o valor de R\$ 137.172.382,32 na Linha 01 das fichas 6A e 16A e 6B e 16B (Bens para Revenda), mas na planilha apresentada à fiscalização constou o valor de R\$ 35.085,682,51.

Foi apurado que a diferença, R\$ 102.052.266,03, deveria ter sido informada como Bens Utilizados como Insumo (linha 02), em janeiro/2013, assim tal valor foi ali realocado pela fiscalização, remanescendo R\$ 35.085,682,51 como Bens para Revenda.

Como a contribuinte não comprovou o valor de R\$ 252.836,07, informado como revenda não tributada, a fiscalização considerou tais valores como tributados no mercado interno.

Também foi glosada a inclusão em duplicidade na base de cálculo dos créditos de nota fiscal emitida pelo fornecedor Tecsis, em dezembro, quando o correto seria em outubro.

Quanto aos créditos relativos a serviços tomados, foram glosados os seguintes itens:

10.05 — Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios 16.01— Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

17.01— Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares; 17.09 — Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.

20.01— Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

20.02 — Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

1.05- Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação 33.01 - Serviços de desembarço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres 17.05 — Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

1.07- Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados 17.19 - Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares 20.03- Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres

Em relação aos serviços tomados no exterior, a planilha apresentada não contém descrição dos serviços contratados.

Apesar de intimada, a fiscalização informa que a requerente não apresentou a descrição dos serviços, tampouco a sua aplicação no processo produtivo. Além disso, os descontos dos créditos da importação aplicam-se somente em relação às contribuições pagas na importação, a teor do art. 15 § 1º, da Lei nº 10.865, de 2004, o que também não foi comprovado pela contribuinte.

Desta forma, também foram glosados os créditos relativos aos serviços tomados no exterior.

Em relação aos fretes, os créditos foram glosados porquanto a fiscalização constatou que se referem a transporte de insumos oriundos de fornecedores da fiscalizada, caracterizando despesa com fretes de insumos e não transporte de produtos vendidos, despesa que, segundo a legislação de regência gera direito a créditos da não-cumulatividade, de acordo com a fiscalização.

O percentual de rateio dos créditos comuns foi fornecido pela impugnante, entretanto ela preencheu o Dacon em desacordo com o referido percentual, assim os dados do rateio contidos no Dacon não foram considerados nos cálculos da fiscalização.

Cientificada do despacho decisório, a requerente apresentou a manifestação de inconformidade, às fls. 387/458, onde, inicialmente, faz um breve relato do processo de produção do aerogerador, utilizado na produção de energia eólica.

E prossegue:

Pode-se dizer, em apertada síntese, que o processo produtivo da Impugnante consiste, basicamente, na aquisição, via mercado interno e externo, de todas as peças (ex. porcas, palheta, eixo, geradores de energia, cabos, etc) e componentes necessários à industrialização, cujo processo de transformação é finalizado tão somente no estabelecimento do cliente, com a composição final do aerogerador.

Referidas peças, em razão de seu tamanho, tornam impossível a industrialização somente no estabelecimento da Impugnante, demandando que as peças sejam entregues no estabelecimento do adquirente para que lá ocorra a transformação/montagem do produto final.

Justamente por conta do tamanho das peças e do produto final é que despesas de Armazenagem e Fretes nas operações de aquisição, entrega, montagem e venda final do produto são essenciais às receitas percebidas pela Impugnante na consecução de sua atividade econômica. (destaques originais)

Argui que todas as despesas com as peças adquiridas e serviços empregados foram comprovadas.

Alega ainda que há todo um aparato organizacional que depende de empresa especializada para que a impugnante concretize seu processo industrial e que sem a prestação de serviços não poderia atingir seu objetivo social, qual seja, a produção e venda de aerogeradores, no mesmo sentido os serviços de montagem das peças utilizadas, que também são essenciais ao processo produtivo.

Posteriormente, no que ela denomina de "preliminar", alega que não houve tempo hábil para apresentação e explanação do critério adotado para apuração dos créditos, bem assim apresentação dos documentos que comprovam os

serviços tomados no exterior, uma vez que foi concedido prazo exíguo (cinco dias) para apresentação dos documentos e fundamentos.

Argumenta ainda que quando intimada acabou enviando valores dos créditos com base em informações desatualizadas. Isso ocorreu porque seu sistema financeiro não estava com as informações corretas de apuração dos créditos e débitos das contribuições, o qual correspondia aos Dacons originais.

Entretanto, posteriormente procedeu à transmissão de Dacons retificadores, corrigindo a apuração das contribuições.

Assim, os Dacons originais com equívocos não podem invalidar os créditos legítimos reconhecidos pela impugnante, que se encontram corroborados em sua escrituração fiscal.

A própria fiscalização reconheceu isso ao reclassificar parte do valor referente a Bens para Revenda para Bens Utilizados como Insumo.

Apesar desse reconhecimento a fiscalização realocou o valor como tributado no mercado interno, impedindo o aproveitamento dos créditos.

No entanto, tais valores se encontram vinculados a saídas com suspensão de PIS/Cofins e o atuante não contestou a natureza dos insumos utilizados pela impugnante, tampouco o critério de apuração por ela utilizado, passando a utilizar o seu critério sem respaldo legal.

Se a fiscalização tivesse se atentado às escriturações fiscais e obrigações acessórias de forma correta e tivesse aguardado a apresentação dos esclarecimentos acerca do método utilizado para apuração dos créditos e da documentação probatória, as glosas teriam sido apuradas de forma adequada.

Em relação ao rateio dos créditos comuns, alega que o critério utilizado pela fiscalização não tem fundamento legal, uma vez que se aplicaria apenas nos casos em que a pessoa jurídica esteja sujeita à não-cumulatividade em apenas parte de sua receita, o que não é o seu caso, que somente aufere receitas não cumulativas.

Alega que empresas na sua situação não estão obrigadas a adotar a metodologia do rateio proporcional, conforme entendimento da própria Receita Federal expresso em soluções de consulta que menciona.

Argumenta que o Auditor-Fiscal confundiu o critério de aferição entre cumulatividade e não cumulatividade com aferição da receita bruta e receita bruta com suspensão das contribuições e que a partir dessa premissa realizou nova apuração dos créditos auferidos pela impugnante sob a alegação de que ela teria descumprido o critério legal de rateio proporcional.

E prossegue:

Ou seja, em que pese (i) a metodologia de rateio proporcional se aplicar unicamente a empresas que estejam sob o regime misto, (ii) a Impugnante

possuir unicamente receitas sujeitas à sistemática não cumulativa, e (iii) não haver previsão legal de apuração por rateio proporcional dentre as receitas sujeitas exclusivamente à sistemática não cumulativa, passou a Autoridade Fiscal a refutar a apuração de créditos procedida pela Impugnante.

No entanto, há também o entendimento de que um contribuinte que embora tenha a totalidade de suas receitas sujeitas à sistemática não cumulativa pode aplicar analogicamente o critério do rateio proporcional para distinguir entre os créditos vinculados a receita tributadas e vinculados a receitas não tributadas (com suspensão).

Assim, "Para os créditos de PIS e COFINS passíveis de verificação de vinculação direta com saídas no mercado interno não tributadas, a Impugnante adotou a metodologia de apropriação direta. Para os créditos de PIS e COFINS que eram comuns a saídas no mercado interno não tributadas e a saídas no mercado interno tributadas, a Impugnante adotou o critério de rateio proporcional."

E prossegue:

Por conta disso, a Impugnante optou por indicar, em sua EFD Contribuições, a utilização do critério de rateio proporcional, que em tese implica na aplicação de percentual de rateio entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total auferida em cada mês sobre os custos, despesas e encargos comuns.

Contudo, essa indicação não tem o condão de vincular a Impugnante à aplicação, por analogia, da metodologia "pura" de rateio proporcional, haja vista que a indicação na EFD-Contribuições não se aplicaria, em regra, aos casos em que a empresa está sujeita exclusivamente à sistemática não cumulativa.

Portanto, antes de aplicar forçosamente a metodologia de rateio proporcional — prevista pelo legislador para situações de sujeição mista às sistemáticas cumulativa e não cumulativa — de forma análoga para apuração de créditos vinculados a receitas de mercado interno tributadas e não tributadas e de exportação, deveria ter a Fiscalização verificado qual o racional adotado pela Impugnante.

Se a despesa está atrelada à receita com suspensão de PIS/Cofins, o crédito deve ser integralmente calculado em relação a essa despesa e atribuído em sua totalidade à receita objeto de suspensão.

Sendo assim, a fiscalização não poderia glosar os créditos sob a alegação de que o Dacon "foi preenchido em desacordo com o referido percentual e, portanto, em desrespeito à legislação de regência".

Conclui o tópico alegando que como o julgamento desta Turma vincula-se às soluções de consultas citadas, há que reconhecer a nulidade dos autos de infração combatidos.

Todavia, "Caso não seja reconhecida referida nulidade, ao menos a Impugnante requer seja desconsiderada a equivocada reapuração ilegal cometida pelo Sr. Agente Fiscal, retomando-se a sua forma de apuração nos ditames da escrituração fiscal e contábil, bem como pela composição apresentada em planilha gerencial (DocComprobatorios.zip - Planilhas "Proporcionaliza ção de Créditos" - "Exclusão de Créditos" - "Glosa de C réditos") . "

Quanto ao mérito, inicia alegando que o valor de R\$ 252.836,07, referente a Bens para Revenda, glosado por não comprovação da documentação de revenda, trata-se de bens adquiridos para montagem de aerogeradores adquiridos com suspensão das contribuições nos termos do REIDI.

Assim, independentemente da classificação, caso se trate de bens para revenda ou insumos, tais saídas não seriam tributadas.

Em relação aos Bens Utilizados como Insumos, expõe que a fiscalização não contestou a essencialidade dos insumos, ou seja, acatou a caracterização como tal feita pela impugnante.

Quanto a esse item, além das contestações sobre o critério de rateio, acima relatadas, alega que o valor de R\$ 102.052.266,03, que foi erroneamente indicado como bens para revenda e reclassificado pela fiscalização para bens utilizados como insumos, na coluna Valor Tributado no Mercado Interno do Dacon, que não dá direito a ressarcimento do crédito, deveria ter sido alocado na coluna "Valor não Tributado", uma vez que se trata de bens adquiridos na vigência do REIDI, saídos com suspensão da exigibilidade.

No tocante aos serviços utilizados como insumos, alega, em resumo, que há entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da Justiça de que deve ser considerado o princípio da essencialidade na definição de insumo, o que acarretaria um entendimento mais amplo desse conceito do que aquele vem sendo utilizado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

Posteriormente, analisa os itens glosados pela fiscalização, esclarecendo que todos se constituem em serviços essenciais ao seu processo produtivo.

Quanto aos serviços tomados no exterior, argui que não houve tempo hábil para apresentação dos documentos solicitados pela fiscalização, mas que anexa à impugnação toda a documentação necessária, bem assim breve resumo da descrição dos serviços contratados.

Em relação aos créditos referentes à armazenagem e frete, alega, em resumo, que a própria fiscalização admitiu que se trata de frete incorrido para

transporte de seus insumos e que tal frete gera créditos da não-cumulatividade conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF.

Por fim, argumentou que o TVF fere o princípio da verdade material, que decorre do princípio da legalidade, nestes termos:

Logo, o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal no presente caso se revelou absolutamente contrário ao Princípio da Verdade Material, porquanto não houve o devido aprofundamento das investigações por parte da fiscalização, a qual negou o direito ao crédito sem a devida verificação, inclusive o TVF foi proferido em momento anterior à apresentação, por parte da Impugnante, de documentação solicitada por meio de intimação fiscal

Em relação à possibilidade de desconsideração dos documentos equivocadamente apresentados pela requerente, que foram utilizados pela fiscalização para fundamentar as glosas dos créditos, bem assim da aceitação dos Dacons retificadores, das Escrituração Fiscal Digital (EFD) — Contribuições e das planilhas apresentadas, requer que se considere as mesmas orientações do Parecer Normativo Cosit (PN) nº 2, de 2015, no sentido de possibilitar a retificação de obrigação acessória após a apresentação do PER/DCOMP, para que a contribuinte possa retificar aquelas obrigações durante o procedimento fiscal.

Essa também seria a orientação do CARF, conforme decisão que menciona.

Assim, não haveria qualquer óbice para que a fiscalização validasse os créditos da contribuinte a partir das obrigações acessórias retificadoras ou que o Dacon e a DCTF sejam retificados sempre de forma prévia à transmissão do PER/DCOMP.

Em conclusão, aduz os seguintes pedidos:

(i) O cancelamento da reclassificação do Sr. Agente Fiscal, que equivocadamente realocou o valor de R\$ 102.052.305,10 para a coluna de "Valor Tributado no Mercado Interno", quando este deveria constar da coluna de "Valor Não Tributado no Mercado Interno" na linha de Bens Utilizados com o Insumo;

(ii) Nulidade do Despacho Decisório, por utilização de critério ilegal pelo Sr. Agente Fiscal, que desconsiderou o rateio proporcional aplicado pela Requerente sem a devida fundamentação legal. Subsidiariamente, requer-se o reconhecimento da legalidade do critério de rateio proporcional aplicado pela Requerente, remanescendo a sua escrituração apresentada, sendo desconsiderada a reapuração operada pela Fiscalização;

(iii) No mérito, provimento da presente manifestação de inconformidade, a fim de que seja parcialmente reformado o despacho decisório ora combatido, e conseqüentemente, sejam deferidos os pedidos de ressarcimento objeto dos PER/DCOMP nº 30021.97004.301015.15.11-0460,

nº 32393.60113.301015.15.155-2075, nº 10113.58255.3010115.15.11-7088, e nº 02346.37710.301015.15.11-6495, bem como homologadas integralmente todas as DCOMPs apresentadas pelo Requerente.

Subsidiariamente, requer-se seja o presente processo administrativo convertido em diligência para que a Autoridade Fiscal possa constatar a correta apuração de créditos operada pela Impugnante, bem como sejam analisados os elementos fático/probatórios atinentes aos serviços tomados do exterior (que não foram objeto de análise fiscal).

Posteriormente, o julgamento do presente foi convertido em diligência para esclarecimento da fiscalização acerca dos critérios de rateio dos créditos, bem assim sobre os créditos relativos a serviços tomados no exterior e a frete de insumos, conforme resolução, de fls. 1761/1764.

A resolução foi atendida conforme Relatório Fiscal — Diligência, de fls. 2105/2119, onde, em resumo, informa-se que a contribuinte teve, na prática, 23 dias para apresentação de esclarecimentos acerca dos critérios de rateio, na fase preparatória, e, mesmo durante a diligência, não comprovou a existência de um efetivo sistema de controle de custos integrado e coordenado com a escrituração para apropriação direta dos custos e despesas e conseqüentemente dos créditos.

Em relação aos serviços tomados no exterior, a fiscalização acatou parte do créditos cuja documentação apresentada permitiu a identificação dos serviços contratados e que se caracterizam como hábeis para gerar créditos.

Para o restante desses créditos, não houve a apresentação de documentos que possibilitassem a identificação em que tipo de atividade o serviço foi prestado, além de a prestação ter ocorrido em período diverso do fiscalizado e um dos serviços (tradução de manuais) não se caracterizar como insumo.

Quanto aos fretes, não foram aceitos os referentes à transferência entre filiais e à devolução de embalagem, por não integrar o conceito de insumo, nem se tratar de operação de venda.

Também não foram aceitos os fretes com documentação não localizada, com chave de acesso inexistente ou com ausência de informação sobre a mercadoria transportada.

Ainda não foram aceitos os fretes na importação, ou seja, referente ao transporte entre o aeroporto e a unidade fabril da contribuinte, conforme entendimento exarado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

Os valores das glosas revertidas e mantidas e do crédito deferido após a diligência estão demonstrados nos anexos do arquivo não paginável anexado conforme termo de fl. 2120.

Cientificada do relatório de diligência, a interessada não se manifestou.

Posteriormente, o presente foi novamente enviado em diligência à unidade preparadora, conforme resolução, de fls. 2131/2135, onde foi solicitado que se atendesse aos seguintes quesitos:

Diante do exposto, entendemos que o processo deve retornar à unidade de origem para que o Auditor-Fiscal responsável:

- a) reavalie, conforme o seu entendimento à luz do novo conceito de insumo, as glosas dos serviços utilizados como insumo, revertendo-as se for o caso;
- b) apresente relatório justificando as glosas mantidas e revertidas, por tipo de serviço, relativas ao item acima;
- c) se manifeste sobre a alegação de que os valores de R\$ 252.836,07 e R\$ 102.052.266,03, considerados pela fiscalização como tributados no mercado interno, se enquadram no REIDI e estão vinculados a saídas com suspensão das contribuições sociais; e
- d) recalcule, se for o caso, o valor do crédito deferido após a aplicação dos itens anteriores.

A diligência foi atendida conforme Relatório Fiscal — Diligência, de fls. 2136/2147, onde, após aplicar o novo conceito de insumo, a fiscalização reverteu algumas glosas que no seu entender seriam consideradas insumos nesse novo conceito, conforme planilha de fls. 2143/2144.

Em relação ao valor de R\$ 252.836,07, a fiscalização constatou que tal valor se refere a mercadorias adquiridas e remetidas aos estabelecimentos de clientes com suspensão das contribuições em razão do REIDI, assim os créditos dessas mercadorias de fato deveriam estar relacionados na coluna não tributada, sendo também revertida a glosa relativa a esse crédito.

Quanto ao valor de R\$ 102.052.266,03, esclarece que se refere à base de cálculo dos créditos relativos à rubrica de bens utilizados como insumos na competência de janeiro/2013, cujo valor foi rateado entre as colunas de saída tributadas no mercado interno e para exportação.

Os valores das glosas revertidas e mantidas após a diligência estão demonstrados nos anexos do arquivo não paginável anexado conforme termo de fl. 2148 e o direito creditório deferido está demonstrado no Relatório Fiscal de fls. 2153/2155.

Cientificada do relatório, a contribuinte não se manifestou.

Ato contínuo, amparada no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018 e na ausência de provas, a 3ª Turma da DRJ 09 julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, ora Recorrente, proferindo decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo, de acordo com o Resp nº 1.221.170/PR, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços aferidos pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item — bem ou serviço — no processo produtivo da empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE. POSSIBILIDADE.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os gastos com frete na operação de venda suportados pelo vendedor e aqueles que compõem o custo do insumo adquirido.

INSUMOS IMPORTADOS. CRÉDITOS. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO.

A base de cálculo dos insumos importados é o valor aduaneiro, assim entendido os gastos ocorridos até a realização do desembaraço aduaneiro.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE. APROPRIAÇÃO DIRETA. CONDIÇÕES.

A apropriação direta dos créditos da não-cumulatividade somente é permitida quando a empresa possui sistema de controle de custos integrado e coordenado com a escrituração contábil.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Tão logo intimada do resultado, a Recorrente interpôs o competente Recurso Voluntário, cujas razões recursais se desenvolvem nos seguintes tópicos:

I.1. BREVE RELATO E DESCRIÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE

II. DAS PRELIMINARES

II.1. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

II.1.1. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL NA ELEIÇÃO DA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS

II.1.2. PREMISSE FÁTICA EQUIVOCADA

II.1.3. ILIQUIDEZ E INCERTEZA

II.2. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

II.2.1. INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO PELA DRJ

II.2.2. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTOS DA RECORRENTE

III. DO MÉRITO

III.1. DA REGULARIDADE DOS CRÉDITOS SOBRE OS BENS UTILIZADOS COMO INSUMO

III.2. DA REGULARIDADE DOS CRÉDITOS SOBRE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

III.3. DA REGULARIDADE DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS COM FRETES E ARMAZENAMENTO

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

### **1. Juízo de admissibilidade.**

O Recurso Voluntário, além de tempestivo, preenche os demais requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

### **2. Preliminares de Nulidade.**

#### **2.1. Nulidade do Despacho Decisório.**

Em apertada síntese, a Recorrente sustenta a nulidade do Despacho Decisório ao afirmar que a Autoridade Fiscal teria imposto, indevidamente, a adoção do método de rateio proporcional previsto no §8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sem respaldo legal.

Argumenta que tal metodologia somente seria aplicável a contribuintes submetidos ao regime misto — cumulativo e não cumulativo — o que não corresponde à sua realidade, já que se encontra sujeita exclusivamente à sistemática não cumulativa.

Aduz, ainda, que a utilização desse critério pela Fiscalização para a reapuração de créditos teria violado dispositivos da Lei nº 9.784/1999, do Decreto nº 70.235/1972 e da IN RFB nº 1.396/2013, além de destacar que inexistiria, na legislação vigente, determinação específica acerca da metodologia a ser empregada na segregação de créditos vinculados a receitas tributadas e não tributadas

Assim, a Recorrente afirma que, diante da suposta ausência de base normativa, o Despacho Decisório seria nulo.

A preliminar de nulidade **não merece acolhimento.**

Embora a Recorrente alegue ausência de fundamento legal para a adoção da metodologia de rateio proporcional, verifica-se que a controvérsia trazida diz respeito ao critério de apuração de créditos, matéria afeta ao mérito e não à validade do ato administrativo. A discordância quanto à metodologia aplicada pela Fiscalização, por si só, não caracteriza vício capaz de anular o Despacho Decisório.

Ademais, o art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 delimita de forma taxativa as hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal, não se enquadrando as alegações apresentadas pela Recorrente em qualquer das hipóteses de vício formal ou cerceamento de defesa.

Consta, ainda, que a Fiscalização expôs os fundamentos que a levaram a aplicar o método previsto no §8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, evidenciando inexistir ausência de motivação, mas apenas divergência interpretativa.

Assim, eventual desacerto técnico ou jurídico na escolha da metodologia deve ser enfrentado no âmbito do mérito, não havendo que se falar em nulidade.

Dessa forma, **não se verifica qualquer irregularidade formal** capaz de comprometer a validade do Despacho Decisório ou de gerar prejuízo ao contraditório e à ampla defesa.

## **2.2. Nulidade do Despacho Decisório - Iliquidez e Incerteza.**

A Recorrente sustenta que o Despacho Decisório seria nulo por ausência dos requisitos de liquidez e certeza, afirmando que a própria Autoridade Fiscal e a DRJ teriam reconhecido equívocos na apuração originalmente efetuada, o que, segundo alega, configuraria vício material insanável.

Para tanto, aponta que as diligências determinadas pela DRJ, em 2018 e 2019, teriam resultado na identificação de erros no trabalho fiscal, culminando no reconhecimento de créditos a seu favor. A partir disso, conclui que o ato administrativo impugnado não teria observado o princípio da verdade material e, ainda, que os percentuais utilizados no método de rateio proporcional não refletiriam fielmente os valores constantes de suas obrigações acessórias retificadas.

Não obstante os argumentos apresentados, a preliminar não encontra amparo para fins de nulidade. A mera revisão de cálculos, ajustes quantitativos ou reconhecimento de equívocos parciais durante o procedimento fiscal não configura, por si só, ausência de liquidez e certeza apta a invalidar o lançamento ou o ato decisório. Trata-se de circunstâncias inerentes à atividade de fiscalização e de julgamento administrativo, cujo objetivo é justamente verificar, corrigir e aperfeiçoar a apuração dos créditos e débitos tributários, observando-se o princípio da verdade material. A realização de diligências e a emissão de relatórios complementares, ainda que resultem em retificação de valores, não representa vício formal ou material capaz de macular o ato originário, mas sim instrumento adequado para seu aperfeiçoamento.

Ademais, o fato de a Fiscalização ter revisto determinados aspectos do cálculo, com impacto no montante final dos créditos reconhecidos, não caracteriza incerteza jurídica sobre a existência do crédito ou sobre a matéria controvertida, mas apenas a necessidade de refinamento técnico dos valores inicialmente considerados.

A jurisprudência administrativa consolidada admite plenamente que ajustes quantitativos sejam promovidos no curso do processo, sem que isso implique nulidade do lançamento ou do ato decisório. A iliquidez que pode gerar nulidade é aquela relacionada à impossibilidade de determinar a matéria tributável ou o crédito controvertido, não sendo este o caso dos autos, nos quais a Fiscalização delimitou a base de cálculo, a metodologia adotada e os fundamentos normativos utilizados.

Do mesmo modo, a alegada divergência entre os percentuais utilizados pela Autoridade Fiscal e os dados constantes das obrigações acessórias é questão de mérito, relacionada à correção ou não da metodologia aplicada e à adequada consideração das informações prestadas pela Recorrente.

Ressalte-se que os dispositivos invocados pela Recorrente — art. 142 do CTN, art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e normas da Lei nº 9.784/1999 — exigem que a Autoridade Fiscal motive o ato e demonstre os critérios utilizados, o que foi atendido. O ato administrativo não necessita apresentar liquidez e certeza absoluta e imutável desde sua origem, bastando que seja possível determinar a matéria tributável e que suas premissas estejam motivadas, sendo legítima a complementação, revisão ou correção sob a ótica do princípio da verdade material

**Rejeito a preliminar de nulidade por iliquidez e incerteza**, porquanto os elementos apontados pela Recorrente configuram matérias de mérito relativas à exatidão dos cálculos e à metodologia aplicada, não se caracterizando vício material ou formal apto a invalidar o Despacho Decisório.

**2.3. Nulidade do Acórdão Recorrido – Ausência de apreciação de argumentos da Recorrente.**

A Recorrente sustenta que a DRJ teria deixado de apreciar argumentos relevantes apresentados na manifestação de inconformidade, o que configuraria preterição do direito de defesa. Para fundamentar essa alegação, a empresa afirma que: (i) a DRJ não analisou seus argumentos sobre a inexistência de previsão legal para imposição do método de rateio proporcional do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; (ii) tampouco enfrentou o argumento relativo à Solução de Consulta Cosit nº 50/2017, que, segundo a Recorrente, teria efeito vinculante e sustentaria sua tese; (iii) não esclareceu por que desconsiderou o sistema de apropriação direta de custos que a Recorrente afirmou possuir; (iv) não analisou suas contestações sobre glosas de créditos de serviços tomados no exterior e sobre diversos tipos de frete; e (v) não justificou as razões para manter as glosas sugeridas pela Fiscalização durante as diligências

Da leitura da decisão transcrita da DRJ, porém, observa-se que a Turma Julgadora efetivamente abordou e respondeu aos temas gerais levantados pela Recorrente, ainda que de forma sucinta. Em primeiro lugar, no tocante à nulidade baseada em ausência de fundamentação legal para o método de rateio, a DRJ afirmou expressamente que não houve preterição do direito de defesa e que a “utilização de critério ilegal” não constitui hipótese de nulidade, citando os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972. Ainda que a Recorrente discordasse, a DRJ enfrentou a questão sob o prisma de que a discussão pertence ao mérito, e não à validade do ato. A decisão não é omissa; o que existiu foi uma solução jurídica diferente daquela pretendida pela empresa.

Quanto ao argumento de que a Solução de Consulta Cosit nº 50/2017 impediria a aplicação do § 8º do art. 3º, também não há omissão. A DRJ, em seu exame preliminar, afastou todas as alegações de nulidade, afirmando que irregularidades que não afetem competência ou direito de defesa não anulam o ato. A decisão deixa claro que a discussão normativa sobre metodologia de rateio foi tratada como questão de mérito, razão pela qual não caberia declarar nulidade com base nela. De fato, a decisão não enfrenta especificamente a Solução de Consulta mencionada, mas enfrenta o fundamento central da nulidade alegada, o que é suficiente para afastar a preliminar. Assim, há falta de detalhamento, mas não omissão que gere nulidade.

No que diz respeito à alegação de que a DRJ ignorou os documentos e explicações sobre o sistema de apropriação direta, a decisão analisada evidencia que o ponto foi apreciado. A DRJ registrou que “a contribuinte não comprovou a existência de um efetivo sistema de controle de custos integrado e coordenado com a escrituração”, reproduzindo a conclusão da fiscalização. Portanto, o argumento foi enfrentado: a autoridade entendeu que a prova apresentada não atendia ao requisito legal. Não há omissão, mas julgamento contrário aos interesses da Recorrente.

Em relação à alegada falta de apreciação das glosas referentes a serviços tomados no exterior e fretes, verifica-se que a DRJ abordou expressamente esses temas. A decisão menciona que parte das glosas foi revertida, parte foi mantida, e explica, com base nos relatórios de diligência, os motivos da manutenção: ausência de documentos, chave de acesso inválida, falta de identificação da mercadoria, impossibilidade de vinculação às operações geradoras de créditos

e ausência de previsão legal para certos tipos de frete. Assim, não procede a afirmação de que não houve análise; o que houve foi a aceitação dos fundamentos do fiscal sem aprofundamento adicional, o que, novamente, não configura omissão invalidante.

Também não procede a alegação de que a DRJ não apreciou a questão relativa aos valores utilizados no rateio das receitas, pois a decisão expressamente reconhece que, após diligência, os valores foram revistos e que a Recorrente, intimada, “não se manifestou”, o que a DRJ interpretou como concordância. Ainda que a Recorrente discorde dessa interpretação, o ponto foi expressamente analisado e não pode ser considerado omitido.

Desse modo, observada a decisão integralmente, constata-se que todos os temas alegados pela Recorrente foram enfrentados, ainda que de forma sintética. A DRJ pode não ter respondido com o nível de detalhamento desejado pela contribuinte, porém, não deixou de se pronunciar sobre o conteúdo essencial de nenhum dos argumentos capazes de alterar o resultado, limitando-se a rechaçá-los e a reafirmar a metodologia adotada pela fiscalização.

A **preliminar de nulidade deve ser rejeitada**, pois, com base no texto da decisão, não há omissões configuradoras de preterição do direito de defesa, já que a DRJ apreciou todos os pontos essenciais levantados pela Recorrente.

#### **2.4. Da nulidade da Decisão Recorrida – Alteração de Critério Jurídico.**

A Recorrente afirma que a DRJ teria incorrido em nulidade ao adotar fundamentos jurídicos distintos daqueles constantes no Despacho Decisório e no TVF.

Segundo a empresa, a Fiscalização inicialmente negou créditos sob o argumento exclusivo de que a Recorrente deveria utilizar o método de rateio proporcional previsto no §8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Apenas após a diligência, o Auditor Fiscal teria passado a justificar a glosa com base na ausência de sistema efetivo de apropriação direta, fundamento que não constava no ato original.

A Recorrente também sustenta que, quanto aos fretes na importação, o TVF não mencionava que tais valores não gerariam crédito, e que esse fundamento teria surgido apenas no Relatório Fiscal e na decisão da DRJ. Para a empresa, tais mudanças configurariam “inovação de critério jurídico”, vedada pelo art. 146 do CTN, justificando a nulidade do acórdão.

A preliminar não merece acolhimento.

Embora a Recorrente argumente que houve alteração do critério jurídico durante a análise de sua manifestação de inconformidade, verifica-se, pela leitura da decisão da DRJ, que não houve substituição de fundamentos jurídicos do ato original, mas sim esclarecimentos, complementações e aprofundamento técnico decorrentes das diligências regularmente instauradas.

O Despacho Decisório e o TVF continham, desde a origem, a conclusão de que os créditos haviam sido apurados de forma inadequada pela Recorrente, seja por descumprimento das regras do §8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, seja por ausência de documentação hábil ou por incompatibilidade dos gastos com o conceito legal de insumo.

As diligências determinadas pela DRJ tiveram por finalidade detalhar, revisar e confirmar os elementos fáticos e os cálculos realizados, o que inclui verificar a existência de sistema de apropriação direta, refazer percentuais de rateio e reavaliar glosas específicas. O fato de o Auditor Fiscal ter explicitado, de forma mais precisa, os motivos pelos quais não aceitou a apropriação direta — ausência de sistema contábil integrado — não caracteriza inovação proibida, mas sim desdobramento lógico do próprio dispositivo legal que exige, para esse método, controle de custos integrado.

Da mesma forma, quanto aos fretes na importação, uma vez que a análise da autoridade julgadora pode — e deve — completar, interpretar e aplicar corretamente o direito ao caso concreto, especialmente quando provocada por diligência destinada justamente à reavaliação de glosas.

Importante notar que a DRJ não modificou o objeto do lançamento, tampouco alterou a natureza jurídica dos fatos geradores ou criou novos fundamentos para constituir crédito tributário distinto daquele originalmente exigido. O que houve foi a adequação técnica das motivações, o que se enquadra no art. 60 do Decreto nº 70.235/1972, não configurando preterição do direito de defesa, pois a Recorrente teve plena oportunidade de se manifestar após cada diligência.

Assim, não se verifica violação ao art. 146 do CTN nem inovação de critério jurídico, mas sim atividade revisional típica da primeira instância administrativa, voltada à busca da verdade material e à correta aplicação da legislação tributária.

**Rejeito a preliminar de nulidade por inovação de critério jurídico**, porque os fundamentos apresentados pela DRJ correspondem ao desenvolvimento e à complementação da análise iniciada pela Fiscalização, sem alteração do critério jurídico essencial do lançamento, inexistindo violação ao art. 146 do CTN ou preterição do direito de defesa.

### **3. Mérito Recursal.**

#### **3.1. Considerações Iniciais - Insumos na Sistemática da Não-Cumulatividade. Apuração de crédito das contribuições ao PIS e COFINS sobre bens e serviços necessários ao processo de fabricação ou produção de mercadorias destinadas à venda**

A matéria relativa ao conceito de insumo, no âmbito da não cumulatividade do PIS e da COFINS, é tema recorrente no CARF. A jurisprudência administrativa tem aplicado de forma uniforme o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR,

julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, conforme previsto no art. 98, II, alínea “b”, e art. 99 da Portaria MF nº 1.634/2023.

O referido precedente foi posteriormente consolidado pela Administração Tributária por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, que passou a orientar a atuação fiscal quanto à interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Esse Parecer Normativo sistematiza os critérios de essencialidade e relevância, extraídos do julgamento do STJ, e estabelece parâmetros objetivos para o reconhecimento de créditos sobre bens e serviços empregados no processo de produção ou na prestação de serviços. Entre as diretrizes constantes no Parecer, destacam-se:

(a) somente se qualificam como insumos aqueles aplicados diretamente no processo produtivo ou de prestação de serviços, excluindo-se bens e serviços alocados em áreas administrativas e atividades de revenda;

(b) admite-se o creditamento não apenas sobre itens que compõem fisicamente o produto, mas também sobre aqueles necessários ao desenvolvimento das etapas produtivas;

(c) a utilização posterior ao término do processo produtivo não afasta, em situações específicas, a caracterização do insumo; e

(d) o conceito alcança insumos empregados na fabricação de outros insumos (“insumo do insumo”), desde que imprescindíveis às etapas subsequentes.

Em complemento, a IN RFB nº 2.121/2022 regulamentou definitivamente as regras de apuração e fiscalização da não cumulatividade, incorporando o entendimento jurisprudencial e técnico já consolidado.

Os arts. 175 e 176 detalham a base de cálculo dos créditos, reiterando que se consideram insumos todos os bens e serviços essenciais ou relevantes para a produção ou fabricação de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços, com enumeração exemplificativa das hipóteses admitidas. A instrução também lista, de forma expressa, situações que não configuram insumo, como custos administrativos, despesas alheias ao processo produtivo e gastos com bens do ativo imobilizado (salvo hipóteses legalmente previstas).

A regulamentação ainda reforça que itens exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar a atividade produtiva integram o conceito de insumo (art. 177), reafirmando que o parâmetro interpretativo principal permanece o da essencialidade e/ou relevância conforme delineado pelo STJ.

À luz da legislação e dos atos normativos mencionados, conclui-se que a análise do conceito de insumo deve ser feita caso a caso, considerando:

(i) as especificidades da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;

(ii) o emprego efetivo do bem ou serviço nas etapas produtivas; e

(iii) a prova de sua indispensabilidade ou relevância ao resultado da produção ou da prestação de serviços.

Assim, não basta alegar a imprescindibilidade do item — exige-se a demonstração concreta de como o insumo é consumido, aplicado ou utilizado no processo produtivo, conforme os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, que disciplinam a necessidade de prova adequada no processo administrativo fiscal.

Esse entendimento encontra respaldo em precedentes deste Tribunal Administrativo, inclusive no âmbito das Súmulas CARF nº 188 e nº 189. A Súmula 188 admite o crédito sobre fretes na aquisição de insumos não tributados, desde que autônomos e efetivamente onerados pelo PIS/COFINS. Já a Súmula 189 pacifica o entendimento de que os “insumos do insumo”, especialmente na cadeia agrícola, geram direito ao creditamento.

A Recorrente dedica-se, no âmbito da Divisão GE Water, à industrialização, comércio, importação, exportação e representação comercial de produtos químicos destinados ao tratamento de águas e efluentes para fins industriais, comerciais e municipais, bem como de aditivos químicos para processos industriais, conforme item 7.12 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, além da comercialização de equipamentos utilizados com tais produtos, como aparelhos para filtragem ou purificação de água, sistemas de osmose reversa e cartuchos de membrana, nos termos dos itens 7.12 e 14.01 da mesma lista. Atua, ainda, na prestação de serviços de engenharia (item 7.03), de controle de tratamento de águas, efluentes e agentes físicos, químicos e biológicos (item 7.12), de manutenção de equipamentos (item 14.01), de assistência técnica, científica e administrativa (itens 7.03, 7.12, 14.01 e 14.02), bem como na área de pesquisa e racionalização de processos industriais; e na prestação de serviços de laboratório químico, compreendendo análises técnicas, exames, laudos, perícias e coleta de materiais relacionados, conforme itens 17.09 e 7.09 da LC nº 116/2003; além de serviços de engenharia voltados a sistemas e operações de equipamentos de tratamento de água, efluentes industriais e esgotos sanitários (item 7.03).

A Recorrente realiza também a locação de equipamentos para tratamento de águas e efluentes, rotulagem e etiquetagem de produtos químicos, elaboração de projetos, desenhos, especificações de equipamentos, comissionamento, partida e monitoramento, bem como atividades de varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e resíduos.

No tocante à Divisão GE Energy, dedica-se à industrialização e comercialização de turbinas e equipamentos para geração de energia eólica, com respectivas peças e componentes; à prestação de serviços de manutenção, instalação, reparação e manutenção de máquinas e equipamentos de uso geral; à montagem, desmontagem, alinhamento e balanceamento de turbinas aeroderivadas; à importação, venda e revenda de equipamentos, peças e ferramentas especiais de turbinas e sistemas de controle e automação; à manutenção preventiva e corretiva, operação e treinamento técnico em turbinas, compressores e equipamentos auxiliares de plantas

termelétricas e plataformas; à exportação e importação de peças, acessórios, instrumentos e materiais técnicos; à prestação de serviços de diagnóstico, configuração, supervisão de instalação, comissionamento, monitoramento, modernização e demais serviços voltados ao controle e monitoramento de sistemas de emissões, filtragem e poluição do ar; à instalação, reparação, manutenção, exportação, importação e locação de máquinas, equipamentos e sistemas de geração, transmissão e distribuição de energia, inclusive para exploração e produção de petróleo e gás natural; à montagem de subsistemas e componentes de turbinas aeroderivadas e sistemas de geração; bem como à industrialização, produção, armazenamento, inspeção, reparação, engenharia, treinamento, consultoria e assistência técnica relacionados a equipamentos, peças, sistemas, softwares e soluções de controle e proteção de máquinas rotativas e processos industriais diversos.

A Recorrente também exerce atividades de representação comercial na compra e venda de projetos de instalação e manutenção de sistemas de energia para telecomunicações, como retificadores, baterias, células a combustível, gabinetes metálicos, sistemas de manutenção elétrica e geradores, e participa de outras sociedades, como sócia, quotista ou acionista.

Na consecução de suas atividades, a Recorrente submete-se às normas e diretrizes do Ministério de Minas e Energia e da Agência Nacional de Energia Elétrica, responsáveis pela formulação e regulação da política energética nacional; do Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços, no tocante às políticas industriais e de comércio exterior aplicáveis à industrialização e comercialização de equipamentos; do Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia, quanto aos requisitos de conformidade técnica e certificação de equipamentos; bem como aos órgãos ambientais competentes, inclusive o IBAMA, no que se refere ao licenciamento ambiental e demais exigências relacionadas ao controle de impactos ambientais.

Estabelecidos, portanto, os critérios legais (matéria de direito), passa-se ao exame do caso concreto (matéria de fato).

### **3.2. Bens Consumidos na Atividade da Empresa.**

A Recorrente sustenta que:

1. Não estaria obrigada a adotar o método de rateio proporcional previsto no §8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois se submete exclusivamente ao regime não cumulativo.
2. Adotou metodologia mista válida (apropriação direta + rateio proporcional por analogia), respaldada por Soluções de Consulta COSIT nº 50/2017 e nº 326/2017.
3. A fiscalização teria desconsiderado seu “racional” contábil, por não ter concedido prazo suficiente para resposta ao TIF nº 06.

4. Suas planilhas e controles (Kardex, demonstrativos de custos, vinculações por serial number etc.) demonstrariam existir sistema de controle integrado que permitiria a apropriação direta.

5. A glosa fiscal teria sido baseada exclusivamente em premissa equivocada de obrigatoriedade do rateio proporcional, razão pela qual o crédito deveria ser integralmente reconhecido.

Conforme bem demonstrado pela Recorrente, as glosas mantidas pela DRJ foram:

<b>Tópico</b>	<b>Acusação Fiscal</b>	<b>Relatório/Acórdão</b>
Bens para revenda	1. Inexistência de comprovação das vendas não tributadas das mercadorias	<b>Revertido</b>
Bens como insumos	2.1 Parcela atrelada à diferença da metodologia de apuração dos créditos	<b>Mantido</b>
	2.2 Duplicidade da NF nº 52475	<b>Mantido<sup>2</sup></b>
Serviços como insumos	3.1 Parcela atrelada à diferença da metodologia de apuração dos créditos	<b>Mantido</b>
	3.2 Serviços tomados no exterior	<b>Parcialmente mantido</b>
	3.3 Serviços de códigos: 1.05, 1.07, 10.5, 16.01, 17.01, 17.05, 17.09, 17.19, 20.01, 20.02, 20.03 e 33.01	<b>Parcialmente mantido</b>
Despesas de armazenagem e fretes	4. Despesas de frete estariam atreladas à aquisição de insumos	<b>Parcialmente mantido</b>

Cabe a este Conselho analisar se:

- a) há fundamento legal para afastar a glosa mediante o argumento de inaplicabilidade do §8º;
- b) a metodologia adotada pela Recorrente foi comprovada de forma consistente;
- c) os elementos apresentados configuram sistema de custos integrado apto a permitir apropriação direta.

A análise do mérito revela que não assiste razão à Recorrente no tocante ao pedido de reconhecimento integral dos créditos de PIS/COFINS relativos a insumos.

Embora sustente não estar obrigada à adoção do método previsto no §8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a inaplicabilidade obrigatória desse dispositivo não afasta o dever de comprovação da vinculação dos créditos, tampouco impede que a fiscalização utilize critério proporcional como método de verificação na ausência de elementos suficientes para apropriação direta.

A metodologia mista adotada pela Recorrente — apropriação direta quando possível e rateio proporcional para dispêndios comuns — somente poderia ser acolhida se demonstrada, de forma idônea, a existência de sistema de custos integrado e coordenado com a escrituração, capaz de permitir a alocação precisa dos custos às receitas correspondentes.

Contudo, conforme registrado no Relatório Fiscal e reiterado pela DRJ, os documentos apresentados (planilhas, Kardex, demonstrativos gerenciais e contábeis) não se mostraram suficientes para comprovar tal integração, não garantindo o nível de rastreabilidade exigido para que se admitisse apropriação direta.

Da mesma forma, a alegação de prazo insuficiente para resposta ao TIF nº 06 não se sustenta, pois o processo foi objeto de duas diligências, com ampla oportunidade para apresentação de esclarecimentos e complementações documentais, inexistindo demonstração de prejuízo ao exercício do contraditório. Ressalte-se ainda que a fiscalização reverteu os créditos que se mostraram comprovados, mantendo glosas apenas quando persistiu a ausência de documentação idônea, o que afasta a tese de que teria desconsiderado elementos relevantes trazidos pela contribuinte.

Diante desse contexto, conclui-se que não há fundamento para reconhecer os créditos pleiteados na extensão pretendida, devendo ser mantidas as glosas remanescentes, por ausência de comprovação efetiva da vinculação dos dispêndios às receitas não tributadas.

Assim, rejeita-se o pedido da Recorrente, preservando-se a decisão recorrida nos termos do Relatório Fiscal e do acórdão da DRJ, com o reconhecimento apenas dos créditos já revertidos em diligência.

### **3.3. Serviços Consumidos na Atividade da Empresa.**

No que se refere aos créditos decorrentes de serviços utilizados como insumos, verifica-se que a Recorrente sustenta possuir sistema de controle apto a permitir a apropriação direta desses dispêndios às receitas não tributadas amparadas pelo REIDI, reproduzindo a mesma argumentação expendida para os bens utilizados como insumo.

Todavia, assim como ocorrido naquele ponto, não restou comprovado, de forma suficiente, que o conjunto de planilhas, demonstrativos contábeis e demais documentos apresentados configure efetivamente um sistema de custos integrado e coordenado com a escrituração, nos termos exigidos pela legislação e reiterados pela fiscalização e pela DRJ.

Embora os documentos demonstrem esforços de rastreabilidade e tragam exemplos pontuais de vinculação entre serviços tomados e projetos específicos, não se constatou a existência de mecanismo estruturado, contínuo e padronizado que assegure a alocação precisa dos custos de serviços às receitas correspondentes, tampouco demonstração de que tais critérios foram aplicados de forma sistemática para todo o conjunto de operações.

Assim, mantém-se hígido o entendimento de que, na ausência de comprovação inequívoca dessa integração contábil, não é possível admitir a apropriação direta pretendida, legitimando o uso, pela fiscalização, do rateio proporcional como método de verificação, especialmente diante da possibilidade de dispêndios comuns.

Diante desse conjunto, conclui-se pela manutenção das glosas efetuadas pela fiscalização e acolhidas pela DRJ, por ausência de comprovação idônea da essencialidade ou relevância dos serviços tomados para fins de creditamento.

### **3.4. Serviços Tomados no Exterior.**

No que se refere ao argumento da Recorrente relativo ao regime de competência, esta sustenta que, ainda que superada a alegação de omissão da DRJ, não poderia prevalecer o entendimento fiscal que desconsiderou determinados créditos sob a justificativa de que os pagamentos teriam ocorrido entre setembro e dezembro de 2012. Alega que tais serviços foram incorridos em 2013, conforme o regime de competência, e que estariam plenamente identificados pela documentação juntada aos autos.

Verifica-se que, de fato, a Recorrente não apresentou demonstração contábil suficiente para comprovar, de forma inequívoca, a apropriação dos referidos serviços nas competências de 2013, tampouco evidenciou a vinculação direta e necessária entre os dispêndios e as receitas geradoras de crédito no período pleiteado.

As planilhas e demais documentos apresentados não permitem aferir, com segurança, a data de ocorrência do fato gerador do crédito — elemento indispensável para a apuração das contribuições no regime de competência. Assim, não há como afastar as conclusões da fiscalização e da DRJ com base apenas na afirmação de que os serviços teriam sido “incorridos” em 2013, sem a devida comprovação documental exigida pela legislação.

Dessa forma, mantém-se a glosa dos créditos referentes aos serviços cuja competência não foi devidamente demonstrada, permanecendo válida a conclusão da decisão recorrida.

Cumprе ressaltar que a apuração das contribuições ao PIS e à COFINS no regime não cumulativo observa, como regra, o regime de competência, nos termos do art. 177 da Lei nº 6.404/1976 e das normas fiscais correlatas. Tal regime determina que receitas, custos e despesas sejam reconhecidos no período em que ocorram, independentemente do respectivo pagamento. Assim, para fins de creditamento, somente podem ser apropriados na competência correspondente aqueles custos e despesas efetivamente incorridos, devidamente comprovados por documentação hábil e que guardem vinculação direta e necessária com a atividade geradora do crédito.

A mera realização de pagamento em período anterior ou posterior não altera o momento da apropriação, devendo prevalecer a data da ocorrência do fato econômico — que, no presente caso, não foi demonstrada de forma suficiente.

**3.5. Serviços de Código 1.05, 1.07, 10.5, 16.01, 17.01, 17.0527, 17.09, 17.19, 20.01, 20.02, 20.03 E 33.01.**

Os serviços discutidos dizem respeito às seguintes rubricas:

- serviço 1.05: Licenciamento ou cessão de direito, ou seja, despesa com licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de software;
- serviços 10.05, 16.01, 17.01: vinculados a atividades relacionadas com porto, armazéns e transporte, bem como assessoria em logística e inspetoria de portos;
- serviços 17.09 (Perícia, laudos, exames técnicos e análises técnicas) e 17.19 (contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares), 20.01 (Serviços portuário e ferroportuários relacionados à descarga na importação de peãs e partes dos aerogeradores) e 20.02 (Serviços aeroportuários), 20.03 (serviços terminais rodoviários) e 33.01 (serviços de desembarço aduaneiro);

No caso concreto, a DRJ entendeu que, após a diligência, as glosas deveriam ser mantidas quanto aos serviços que, segundo sua avaliação, não desempenhariam função essencial ou relevante no processo produtivo da Recorrente, aplicando o conceito ampliado de insumo e presumindo concordância da contribuinte diante da ausência de manifestação.

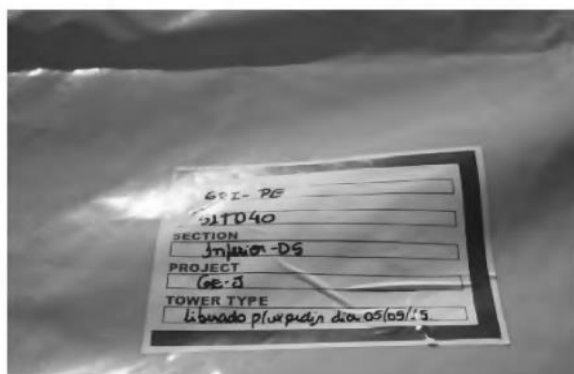
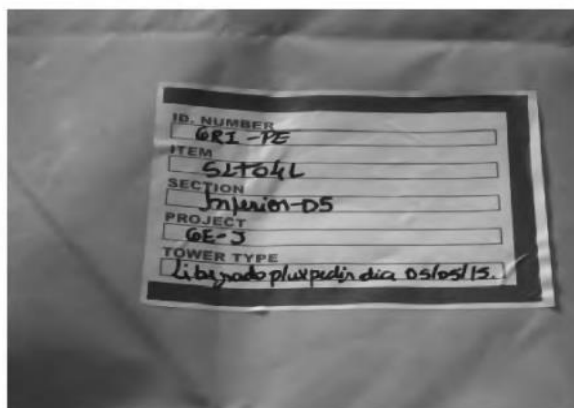
Todavia, à luz dos critérios jurídicos firmados pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR — que conferem prioridade à função desempenhada pelo bem ou serviço no processo produtivo e afastam interpretações excessivamente restritivas — verifica-se que os serviços objeto de glosa, tais como atividades ligadas à logística portuária, armazenagem e transporte (10.05, 16.01, 17.01); licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de software (1.05); perícias, laudos técnicos e análises (17.09); serviços portuários e ferroportuários relacionados à descarga de equipamentos (20.01); serviços aeroportuários (20.02); terminais rodoviários (20.03); e desembarço aduaneiro (33.01), constituem etapas ou atividades direta ou indiretamente necessárias à operacionalização da atividade econômica da Recorrente, revelando-se essenciais ou relevantes nos termos do referido precedente.

Conforme consignado em laudo técnico, os serviços encontram-se inseridos nas etapas operacionais da atividade da Recorrente, desempenhando funções necessárias ao suporte logístico, ao cumprimento de exigências técnicas e regulatórias e à viabilização do fluxo produtivo e comercial, de modo que sua realização se mostra indissociável do regular desenvolvimento das operações:

17.

Em 23 de junho de 2015, foi realizada visita a aerogeradores instalados em “Sites”, em João Câmara, Rio Grande do Norte, a 80 km de Natal, situados na Fazenda Tubiba, s/n, na Zona Rural, Rodovia RN 120, km 18, João Câmara/RN. Eram vários aerogeradores, conforme Figura 37., formando Parques Eólicos, pois, cada Parque Eólico era constituído de 18 (dezoito) aerogeradores. Foi visitado o Parque Eólico Morro dos Ventos I, III, IV, VI, e IX, Figura 38., com capacidade instalada de 145,2 MW. O complexo Parque Eólico Morro dos Ventos, I, III e IV eram constituídos, cada um, de 18 (dezoito) aerogeradores sendo a exceção o Parque Eólico Morro dos Ventos IX que possuía 19 (dezenove) aerogeradores e eram, remotamente, gerenciados pelo **Software** “Scada Rach” instalado em bastidor informatizado para gerenciar esses 05 (cinco) Parques Eólicos Morro dos Ventos citados. O bastidor, instalado na Fazenda Tubiba, Figura 39., era da marca HP (Hewlett Packhard), denominado “GE WIND ENERGY” – “GE WIND SCADA SYSTEM” – SISTEMA SCADA DA GE WIND. O bastidor em sua parte frontal, Figura 40., era formado de roteador, KVM (Keyboard, Video, Mouse), servidores e armazenadores. O KVM, Figura 41., consistia de uma interface HP contendo no mesmo módulo: monitor, mouse e teclado e por onde podia-se escolher dentro de um Parque Eólico, um aerogerador para alguma interferência humana remota através do **Software** WindSCADA, Figura 42., que prestava informações dos aerogeradores dos Parques Eólicos que gerenciava, tais como: velocidade do vento, potência gerada, nacelle, turbina, falhas, supervisão, partida e parada (Start/Stop), sempre com interferência humana. Os cabos de fibra ótica que interconectavam os diversos aerogeradores com o bastidor contendo o **Software** SCADA, transmitindo e recebendo dados, saíam da parte traseira do bastidor, Figura 43., que eram unidos por um outro cabo que os envolvia e, por via aérea, seguiam para os diversos Parques Eólicos, Figura 44., e Figura 45. Os diversos aerogeradores formavam diversos Parques Eólicos que por sua vez formava uma Usina Eólica comprometida em fornecer, por contrato, para a Concessionária uma energia limpa, sem variações sendo necessário um sistema de gerenciamento eficiente, conforme o **Software** SCADA, de modo supervisionar, manter e gerenciar todos os aerogeradores de modo não deixá-los entrar em pane e assim fornecer potência elétrica em padrão adequado, conforme a legislação brasileira, como exigido pela concessionária. Os bastidores dotados do **Software** SCADA estavam conectados aos aerogeradores por fibra ótica fazendo parte do sistema. *h /*

### View of the tower sections:



**View of the operation:**

Não bastasse, importante destacar que os serviços glosados — despachante aduaneiro, pesagem de mercadorias, rebocagem portuária, transporte de cargas do porto para a fábrica e serviços marítimos de aferição de carga de importação — foram considerados como componentes do valor aduaneiro pela decisão recorrida. Todavia, tal premissa é incorreta.

Conforme dispõe o art. 4º da IN SRF nº 327/2003, esses serviços não integram o valor aduaneiro e, portanto, não se sujeitam ao regime do PIS/COFINS-Importação previsto na Lei nº 10.865/2004. São serviços contratados no mercado interno, de prestadores domiciliados no País, após a entrada da mercadoria no território nacional, sujeitando-se, assim, exclusivamente às regras gerais da não cumulatividade estabelecidas pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Esse entendimento foi posteriormente reforçado pela Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, que em seu art. 205 determina expressamente que bens e serviços adquiridos no mercado interno devem ser contabilizados separadamente dos adquiridos no exterior, afastando a interpretação equivocada de que serviços internos acompanhariam o tratamento jurídico do produto importado.

Dessa forma, os serviços ora analisados possuem natureza autônoma, independente e inconfundível com os custos de aquisição das mercadorias importadas, devendo ser examinados à luz do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Retomando os fatos e aplicando o critério da essencialidade/relevância definido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, constata-se que os serviços contratados pelo contribuinte são imprescindíveis para viabilizar a chegada da matéria-prima ao estabelecimento industrial.

Segundo o chamado teste da subtração, a retirada desses serviços inviabilizaria o processo produtivo, pois a matéria-prima permaneceria retida em porto ou armazém, impossibilitando qualquer etapa subsequente da industrialização. Trata-se, portanto, de serviços diretamente relacionados à disponibilização do insumo para uso imediato na produção — o que os caracteriza como insumo nos termos da legislação e da jurisprudência vinculante.

Assim, a manutenção das glosas com fundamento exclusivamente na classificação funcional atribuída pela fiscalização não se sustenta diante da correta interpretação jurídica do conceito de insumo, sendo devido reconhecer o direito ao creditamento em relação as rubricas logística portuária, armazenagem e transporte (10.05, 16.01, 17.01); perícias, laudos técnicos e análises (17.09); serviços portuários e ferroportuários relacionados à descarga de equipamentos (20.01); serviços aeroportuários (20.02); terminais rodoviários (20.03); e desembaraço aduaneiro (33.01).

### **3.6. Despesas com Fretes e Armazenamento.**

Não foram aceitos para fins de creditamento os custos incorridos pela Recorrente relativos a: (i) fretes para transporte de insumos entre estabelecimentos do contribuinte; (ii) fretes para devolução de embalagens; (iii) fretes pendentes de comprovação, cujas notas apresentavam chave de acesso inexistente e ausência de informações sobre as mercadorias transportadas; e (iv) fretes na importação.

À luz dos critérios de essencialidade e relevância definidos pela jurisprudência, entendo que os fretes destinados ao transporte de insumos entre os estabelecimentos da Recorrente, bem como os fretes vinculados à importação, devem ter a glosa revertida, pois tais operações se revelam indispensáveis ao processo produtivo. Sem a transferência interna de insumos e sem o transporte necessário à internalização dos bens importados, não há como viabilizar a montagem das torres nem a prestação dos serviços da Recorrente, enquadrando-se esses dispêndios como insumos na forma do art. 3º, inciso II, das Leis do PIS e da COFINS.

De igual modo, conforme exposto no tópico anterior, a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 determina o tratamento autônomo dos serviços adquiridos no mercado interno em relação àqueles provenientes do exterior, afastando a interpretação equivocada de que serviços internos seguiriam, necessariamente, o regime jurídico aplicável às mercadorias importadas.

Dessa forma, os serviços ora analisados possuem natureza própria e independente, inconfundível com os custos de aquisição dos bens importados, razão pela qual sua análise deve ser realizada exclusivamente à luz do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

#### 4. Conclusão.

Do que fora exposto, rejeito as preliminares arguidas pela Recorrente e, no mérito, dou **parcial provimento** ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre:

- atividades ligadas à logística portuária, armazenagem e transporte (10.05, 16.01, 17.01);
- licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de software (1.05);
- perícias, laudos técnicos e análises (17.09);
- serviços portuários e ferroportuários relacionados à descarga de equipamentos (20.01);
- serviços aeroportuários (20.02);
- terminais rodoviários (20.03);
- desembarço aduaneiro (33.01);
- fretes para transporte de insumos entre estabelecimentos do contribuinte; e,
- fretes na importação.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa**