



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



**Processo nº** 10680.927495/2016-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-010.161 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de dezembro de 2022  
**Recorrente** NACIONAL MINERIOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

**NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.**

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre eles terem sido os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido, em regra, tributados pela contribuição na aquisição.

**CRÉDITO. ARMAZENAGEM. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS. CARGA E DESCARGA. POSSIBILIDADE.**

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com armazenagem em operações de venda, abarcando, além dos custos decorrentes da utilização de um determinado espaço, os gastos relativos a operações correlatas, como carga e descarga, observados os requisitos da lei.

**CRÉDITO. SERVIÇOS. INSUMOS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. POSSIBILIDADE.**

Geram direito a crédito os dispêndios com serviços de industrialização por encomenda, devidamente tributados pelas contribuições, utilizados como insumos na produção, observados os requisitos da lei.

**CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. MINÉRIO DE FERRO BRUTO E BENEFICIADO. POSSIBILIDADE.**

Geram direito a crédito da contribuição os gastos com frete no transporte de minério de ferro bruto ou beneficiado entre estabelecimentos da pessoa jurídica, observados os requisitos da lei.

**CRÉDITO. REVENDA. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Na aquisição de bens destinados à revenda, o direito ao crédito se restringe ao valor da mercadoria, inclusive do frete na hipótese de este compor o custo de aquisição, não alcançando os dispêndios com frete contratado junto a terceiros, uma vez que a possibilidade de desconto de crédito na aquisição de serviços utilizados como insumos se restringe àqueles utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, observados os requisitos da lei, para reverter as glosas de créditos relativas a (i) despesas com os serviços portuários (descarga e embarque), (ii) aquisição de serviço de beneficiamento do minério de ferro prestado pela empresa Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), em cujas notas fiscais constar o destaque das contribuições PIS/Cofins, e (iii) fretes nas transferências de minério em estado bruto e minério beneficiado entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento ao Recurso Voluntário, bem como os conselheiros Márcio Robson Costa e Marcelo Costa Marques d'Oliveira, que davam provimento integral ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3201-010.152, de 20 de dezembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10680.926535/2016-20, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Márcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado) e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, substituído pelo conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem, que deferiu em parte o pedido de ressarcimento, relativo à(ao) PIS não cumulativa.

De acordo com o Relatório Fiscal que embasou o despacho decisório, abrangendo outros períodos de apuração além do período destes autos, para efeito de definição do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos comuns utilizados na determinação dos créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno, não tributadas e de exportação, foram consideradas as receitas brutas de vendas e todas as demais receitas, desconsideradas as receitas financeiras, com glosa de créditos relativamente aos seguintes dispêndios:

- a) serviços de operação portuária (descarga no pátio e embarque);

- b) serviços de beneficiamento do minério de ferro prestados pela Companhia Siderúrgica Nacional, em razão da suspensão das contribuições nas operações;
- c) transferências de produtos acabados entre os estabelecimentos Fernandinho e Pires;
- d) transferências de minério em estado bruto (produtos em elaboração) entre os estabelecimentos Itabirito e Rio Acima, bem como entre os estabelecimentos de Congonhas e Ouro Preto;
- e) frete na compra para exportação de produtos acabados (minérios) junto à empresa V&M.

Constou, também, do Relatório Fiscal, que foram aproveitados de ofício os créditos descontados indevidamente.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento integral do crédito, aduzindo o seguinte:

- 1) “como a alteração do rateio proporcional não causou prejuízo à Requerente, este será assumido da forma como proposta pela Fiscalização, requerendo-se, em eventuais ajustes a serem realizados em virtude das alegações e comprovações apresentadas na (...) Manifestação de Inconformidade, que estes sigam os mesmos critérios aplicados pela Autoridade Fiscal”;
- 2) “insumo é (i) todo bem ou serviço essencial e necessário à realização/produção de outro bem ou serviço; (ii) definido como tal a partir da integração deste bem ou serviço como fator de produção empregado, direta ou indiretamente, em determinado processo produtivo; e (iii) que a ele esteja associado de maneira que, uma vez suprimido, dificulte ou até mesmo torne inviável o regular exercício do objeto econômico escolhido pela pessoa jurídica”;
- 3) “não deve prosperar a glosa de 32% das despesas com os serviços portuários, referentes aos subprocessos de descarga e embarque, visto que (i) a divisão de custos das atividades de armazenagem, embarque e carga é meramente contábil, sendo que, faticamente, tais atividades são indissociáveis, compondo uma única prestação de serviço, essencial ao processo produtivo da Requerente; (ii) além disso, por argumentação, caso se considere independentes as atividades de carga (embarque) e descarga, estas devem ser consideradas despesas com prestação de serviços de frete, prestados pela fornecedora Companhia Siderúrgica Nacional à Requerente, nos exatos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03; e, (iii) subsidiariamente, ainda que não se entenda que tal creditamento está previsto no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/03, é certo que poderia ser entendido como insumo, pois tais serviços são necessários para a fabricação e comercialização do bem”;

4) “deve ser anulada a glosa sobre a parcela de 32% do custos dos serviços de operação portuária, referente aos subprocessos de carga (embarque) e descarga, uma vez que, por argumentação, ainda que houvesse fundamentos válidos que justificassem a mudança de orientação na interpretação relativa aos referidos créditos, não poderia a Administração Federal retroagir seus efeitos com relação aos exercícios anteriores, isto em razão da vedação à retroatividade dos efeitos da alteração dos critérios jurídicos, nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional”;

5) “ainda que se admita a legitimidade da glosa da parcela de 32% (embarque e descarga) dos créditos com serviços de operação portuária e que seja admitida a aplicação de tal alteração de critério jurídico com relação aos trimestres de 2012, não poderia o Despacho Decisório exigir multa e juros de mora da Requerente, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, devendo ser canceladas tais penalidades”;

6) “o serviço de industrialização, consistente no beneficiamento do minério de ferro bruto, é serviço aplicado diretamente no processo produtivo, bem como por se tratar de serviço essencial ao desenvolvimento de sua atividade, a Requerente tomou crédito de PIS/COFINS decorrentes das referidas despesas, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03”;

7) “deve ser afastada a glosa sobre os serviços de industrialização, vez que (i) estes não são abrangidos pela suspensão das contribuições previsto no Ato Declaratório Executivo nº 74/08, pois tal instrumento somente é aplicado às hipóteses de aquisição de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; (ii) a vedação do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 não se aplica ao caso desta Requerente, vez que, na operação de prestação de serviço de beneficiamento em questão, não existe quaisquer das hipóteses de “alíquota zero”, “isenção” ou “não incidência” das contribuições; e (iii) ainda que não se admita o indicado nos itens (i) e (ii), deverão ser aceitos os créditos referentes às notas fiscais em que houve a tributação do PIS/COFINS pela fornecedora, acostadas à (...) Manifestação de Inconformidade”;

8) “deve ser afastada a glosa sobre despesas com frete, visto que (i) é essencial e necessário à realização/produção, que, uma vez suprimido, torna inviável o regular exercício do objeto econômico escolhido pela Requerente; (ii) a Jurisprudência do CARF corrobora o entendimento de que as despesas de frete na transferência de produtos, acabados ou não, entre estabelecimentos da mesma empresa geram créditos de PIS/COFINS; e, (iii) no caso da aquisição de minério de ferro da V&M, esta era realizada na modalidade “Free on board” – FOB, na qual a Requerente contratava empresas de transporte rodoviário para retirar o produto no estabelecimento vendedor (V&M) para entrega no estabelecimento da Requerente, não tendo nessa operação de transporte a

suspensão das contribuições PIS/COFINS (Ato Declaratório Executivo n.º 74/08), o que deve ensejar no direito ao crédito de PIS e COFINS”.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo, na íntegra, o despacho decisório, considerando-se que (i) a natureza do crédito com despesas de frete na aquisição de bens segue a natureza do crédito do bem transportado, (ii) as despesas com fretes relacionados ao transporte entre estabelecimentos da empresa não dão direito a crédito na apuração da(o) PIS sob a modalidade não cumulativa e (iii) inexistência de direito a crédito sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa.

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 consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem em que não se reconheceu o direito creditório pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa, e, por conseguinte, não se homologaram as compensações declaradas.

O objeto social do Recorrente encontra-se identificado nos autos como atividade industrial voltada ao beneficiamento de minério de ferro na forma bruta, dentre outros, para comercialização no mercado interno e exportação.

Remanescem controvertidas nesta instância as seguintes matérias:

- a) direito ao desconto de créditos em relação a serviços de operação portuária (descarga no pátio e embarque);
- b) direito ao desconto de créditos em relação a serviços de industrialização por encomenda (beneficiamento de minério de ferro prestado pela empresa CSN);
- c) direito ao desconto de créditos em relação à transferência de minério de ferro beneficiado e de minério de ferro bruto entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- d) direito ao desconto de crédito em relação aos serviços de transporte rodoviário de minério de ferro adquirido junto à empresa V&M, destinado à exportação.

Para análise do pleito do Recorrente, observar-se-ão os dispositivos das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II, em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do Recurso Voluntário.

### **I. Crédito. Serviços de operação portuária.**

Segundo a Fiscalização, os serviços de operação portuária, abrangendo as atividades de descarga no pátio e embarque, ocorrem em etapa posterior ao processo produtivo, na operação de venda do minério de ferro, e, portanto, não se enquadrando como insumos, tratando-se, na verdade, de gastos genéricos (gastos com utilização de carregador de navio, viradores de vagão e correia transportadora), não se caracterizando, ainda, como operação de frete na venda ou de armazenagem em operação de venda.

O Recorrente, por seu turno, argumenta que as despesas com os serviços portuários (descarga e embarque) se referem a atividades indissociáveis à armazenagem e frete em operações de venda, compondo uma única prestação de serviço, essencial ao processo produtivo, razão pela qual também autorizam o desconto de crédito com base no conceito de insumo.

Alega, ainda, que, por ter a Receita Federal já reconhecido, em períodos anteriores, o direito ao desconto de crédito em relação a essas atividades, a posição adotada neste processo se configura alteração de critério jurídico, cujos efeitos não podem retroagir, nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Argumenta, também, que, ainda que se admitisse a legitimidade da glosa desses créditos, dada a alteração de critério jurídico, não podia a autoridade administrativa exigir multa e juros de mora, conforme art. 100, parágrafo único, do CTN.

Analisando-se os fatos sob análise neste item do voto, deve-se ressaltar, de início, que a lei não faz a redução da previsão do desconto de créditos nos termos propugnados pela Fiscalização e reafirmados pela DRJ, pois, no inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, o desconto de crédito encontra-se assegurado em relação à “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

Inexiste na lei a regra segundo a qual o crédito só pode ser descontado em relação ao serviço de guarda de mercadorias, tratando-se, portanto, de uma construção interpretativa adotada pela Fiscalização e pelo julgador de piso.

Não se pode perder de vista que a operação de armazenagem pressupõe, além da guarda física das mercadorias, a entrada e a saída dos bens no recinto (transbordo), controles logísticos, limpeza, conservação, segurança, consolidação etc.

O seguinte excerto conceitua muito bem a operação de armazenagem:

É muito comum ver pessoas confundindo os conceitos de armazenagem e estocagem, dada a similaridade inicial de ambos os termos. No entanto, saber no que cada conceito consiste ajuda numa melhor compreensão dos processos envolvidos nessa etapa dos serviços logísticos.

**Estocagem** ou **estoque** refere-se aos produtos guardados em determinado espaço físico, podendo ser considerada parte do trabalho exercido na armazenagem.

Já a **armazenagem** é um conceito muito mais amplo, referindo-se a todas as operações que são necessárias para manter um estoque, deslocar mercadorias e suprir lojas, fábricas e clientes.

Resumidamente, a armazenagem não é apenas um grande armazém onde estão colocadas todas as mercadorias, insumos e matérias-primas de uma empresa, mas sim um conjunto de funções que engloba todas as etapas de movimentação e de estoque dos produtos. (g.n.)<sup>1</sup>

Nesse sentido, constata-se que a armazenagem só se realiza com as operações de entrada e saída dos produtos em um determinado recinto ou espaço, não se restringindo, portanto, ao período em que tais bens se encontrem depositados, razão pela qual o direito ao crédito se estende às operações de carga, descarga, organização e acondicionamento.

Além do mais, o referido inciso autoriza também, par a par com a armazenagem, o desconto de crédito em relação ao frete na operação de venda, hipótese essa que vem reforçar o fundamento ora adotado.

Sobre essa matéria, muito bem se manifestou o Recorrente, *verbis*:

Pois bem. Como primeiro passo da operação, **depois de beneficiado, o minério de ferro é transportado por linha férrea**, administrada pela concessionária MRS Logística, **para seu escoamento realizado no Terminal de Carga – TECAR, localizado no Porto de Itaguaí**, no Estado do Rio de Janeiro, operado pela empresa Companhia Siderúrgica Nacional no período objeto do presente processo, qual seja, o ano de 2012.

Após chegar ao Porto de Itaguaí, **o trem é descarregado por meio dos viradores de vagões e o minério é armazenado, por meio de correias e empilhadeiras**, nos pátios de estocagem do Porto de Itaguaí.

---

<sup>1</sup> Disponível em: <<<https://diavanti.com.br/armazenagem-na-logistica/>>> Acesso em 19/10/2021.

(...)

**Posteriormente, o minério é retirado do pátio de estocagem**, por meio de retomadoras, e posicionadas na correia transportadora **para o embarque em navios** no terminal portuário para exportação.

(...)

Em suma, a operação acima ilustrada é objeto da prestação de serviço de operação portuária, prestada pela empresa Companhia Siderúrgica Nacional à Recorrente, que consiste nas atividades indissociáveis de descarga do minério de ferro no pátio de estocagem (armazenamento) do Porto de Itaguaí e posterior embarque da mercadoria nos navios para a exportação. (g.n.)

Esta turma julgadora já decidiu, por maioria de votos, nesses mesmos termos, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

(...)

CRÉDITO. ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com armazenagem em operações de venda, abarcando, além dos custos decorrentes da utilização de um determinado recinto, os gastos relativos a operações correlatas, como carga e descarga, conservação, organização etc., observados os demais requisitos da lei. (Acórdão n.º 3201-009.425, j. 24/11/2021)

Logo, reverte-se a glosa sob comento, observados os demais requisitos da lei.

## **II. Crédito. Serviços de industrialização por encomenda.**

A Fiscalização, a partir da análise das notas fiscais eletrônicas, concluiu que os serviços de beneficiamento do minério de ferro prestados pela Companhia Siderúrgica Nacional (CSN) haviam sido realizados sob o regime de suspensão da tributação das contribuições PIS/Cofins, conforme Ato Declaratório Executivo n.º 74, de 30 de outubro de 2008 (processo n.º 13602.001505/2008-10), que concedera à Nacional Minérios habilitação no regime especial de suspensão das contribuições na aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem (insumos).

Apurou, ainda, que as informações que comprovavam a saída com suspensão constavam do campo “Informações Complementares” da maior parte das notas fiscais emitidas, o que comprovava a ausência de tributação de tais receitas pelas contribuições PIS/Cofins.

Tendo-se em conta o art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 e artigos 8º e 13 da Instrução Normativa SRF n.º 595/2005, reafirmou a Fiscalização a vedação à utilização de créditos relacionados a

aquisições de bens ou serviços não sujeitas ao pagamento das contribuições, sendo apontado no relatório fiscal que as glosas se referiram às notas fiscais em que se confirmaram as saídas com suspensão (Anexo 2b – Glosa de Serviços utilizados como insumos – Serviços de industrialização).

O Recorrente se contrapõe às conclusões da Fiscalização, aduzindo que o Ato Declaratório Executivo n.º 74/2008, baseado no art. 40 da Lei n.º 10.865/2004, abrange somente a aquisição de bens utilizados como insumos (matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem), mas não a aquisição de serviços de industrialização, não podendo se afastar o direito ao crédito nesses casos pelo simples fato de ter constado, equivocadamente, no documento fiscal, um ato normativo não aplicável à operação sob comento, ainda mais quando a própria legislação de regência autoriza tal creditamento.

Argumenta, ainda, destacando uma das notas fiscais emitidas pela CSN, que ele não adquiriu matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem da CSN, mas serviço de beneficiamento do minério de ferro, serviço esse não abrangido pela norma de suspensão, pois o que efetivamente ocorria era a remessa de minério de ferro bruto à prestadora do serviço, que, então, realizava a operação de beneficiamento, retornando o produto final ao Recorrente.

Analisando-se as notas fiscais acostadas aos autos, na primeira instância, pelo Recorrente, constata-se que, na nota fiscal n.º 000.017.151, de 08/03/2012, consta o destaque das contribuições PIS/Cofins incidentes sobre o serviço de industrialização realizado por outra empresa, nota fiscal essa incluída no demonstrativo elaborado pela Fiscalização identificado como “Anexo 2b - Glosa Serviços Utilizados como Insumos - Serviços de Industrialização com suspensão tributária das Contribuições PIS/PASEP e COFINS”, o mesmo ocorrendo em relação a outras notas fiscais, estas relativas a períodos de apuração posteriores ao período destes autos.

Consultando-se o teor do Ato Declaratório Executivo n.º 74/2008, também apresentado na primeira instância, confirma-se a informação do Recorrente de que ele se refere apenas à aquisição de insumos (matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem), não abrangendo, por conseguinte, a aquisição de serviços de beneficiamento prestados pela CSN.

Nesse sentido, em relação às aquisições de serviços de beneficiamento do minério de ferro prestados pela empresa Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), em cujas notas fiscais constar o destaque das contribuições PIS/Cofins, deve-se reverter, observados os demais requisitos da lei, as glosas de créditos respectivas, tendo em vista tratar-se de serviço utilizado como insumo na produção de bens destinados à venda, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e

10.833/2003, dispositivo legal esse que serviu de fundamentação à Fiscalização para afastar o direito pleiteado.

### **III. Crédito. Frete. Transporte de minério de ferro bruto e beneficiado.**

A Fiscalização glosou créditos relativos a despesas com o transporte de minério em estado bruto e de minério beneficiado entre estabelecimentos da pessoa jurídica, considerando que tais operações não se referem a fretes em operações de venda de mercadorias, não fazendo parte da etapa de fabricação e nem se constituindo insumos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda.

O Recorrente se contrapõe a esse entendimento, argumentando que a contratação de serviços de transporte ocorre em vários momentos dentro de sua cadeia produtiva, não se restringindo à etapa inicial ou final da produção, mas, sim, a diferentes ocasiões nas quais há previsão legal de desconto de crédito, por se tratar de despesa essencial ao processo produtivo.

Na sequência, o Recorrente detalha as referidas transferências de produtos, destacando-se os seguintes trechos de sua peça recursal:

A Instalação de Tratamento de Minérios - ITM da **unidade Fernandinho era alimentada por material próprio**, consistindo nos seguintes equipamentos: britagem, peneiramento, classificação e concentração em separador magnético de rolo (a úmido).

**Após o beneficiamento, o minério de ferro seguia para ser escoado através do Terminal Ferroviário Itacolomy – TFI**, localizado no estabelecimento Pires. Para a realização dessa operação de escoamento, os produtos eram transferidos da unidade Fernandinho para a unidade Pires via transporte rodoviário, **para futura comercialização** (exportação do minério de ferro).

(...)

Para a realização da citada **transferência do minério entre as unidades Fernandinho I e Fernandinho II**, a Recorrente faziam a contratação de empresa transportadora para esta operação.

Portanto, **na unidade Fernandinho II se operava a extração do minério de ferro bruto**, sendo tal material transportado aos caminhões da empresa contratada para ser **transferido à unidade Fernandinho I, na qual ocorria o beneficiamento do minério de ferro bruto**, tornando-se produto acabado.

(...)

Na **Mina de Engenho**, operava-se a **extração do minério de ferro bruto**, sendo, na sequência, **enviado à unidade Pires**, em Ouro Preto, por meio de transporte rodoviário contratado pela Recorrente, **na qual era realizado o beneficiamento do minério de ferro**, gerando produtos acabados destinados à exportação. (g.n.)

Conforme se verifica dos excertos supra, a atividade principal do Recorrente é exercida por um conjunto de estabelecimentos, havendo a

extração do minério bruto em alguns deles, minério esse remetido a outras unidades para beneficiamento e posterior venda/exportação, encontrando-se tais operações inseridas no contexto do processo produtivo ou de venda do produto final.

Os incisos II e IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 assim dispõem:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá **descontar créditos** calculados em relação a:

(...)

II - bens e **serviços, utilizados como insumo** na prestação de serviços e **na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (g.n.)

Conforme se verifica do inciso II supra, a lei autoriza o desconto de crédito das contribuições não cumulativas na aquisição de serviços utilizados como insumo na produção, hipótese essa em que se enquadra a operação sob análise, pois, tratando-se de produtora de bens cujo principal insumo é o minério de ferro, as despesas com frete no transporte desse insumo à unidade produtora se mostra de todo essenciais ao processo produtivo, razão pela qual as referidas glosas devem ser revertidas, observados os requisitos da lei.

Esta turma de julgamento tem jurisprudência firme acerca dessa matéria, ainda que, eventualmente, por maioria de votos, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2006

(...)

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Há previsão legal para a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com frete de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa. Essas despesas integram o conceito de insumo empregado na produção de bens destinados à venda e se referem à operação de venda de mercadorias. Geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições sociais. (Acórdão n.º 3201-009.409, rel. Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, j. 23/11/2021)

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

(...)

CRÉDITO. FRETES DE INSUMOS, PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMIACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Os fretes de insumos, produtos em elaboração ou semiacabados entre estabelecimentos da mesma empresa, diante do processo produtivo explicitado, mostra-se como item essencial e pertinente à produção, devendo ser reconhecido como insumo. (Acórdão nº 3201-009.633, rel. Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, j. 15/12/2021)

Em relação ao transporte de produtos acabados, trata-se de despesas com frete entre estabelecimentos com destino final à exportação, hipótese essa alcançada pela previsão de desconto de créditos do inciso IX do art. 3º acima transcrito, pois, uma vez finalizada a fabricação de um produto, sua saída do estabelecimento com destino à exportação dá início à chamada “operação de venda” prevista na lei, já tendo esta turma julgadora decidido nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

(...)

CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. OPERAÇÕES DE COMPRA E DE VENDA. POSSIBILIDADE.

Há previsão legal para a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com fretes entre estabelecimentos, assim como dos fretes realizados nas operações de transferências, de compras e de vendas. Essas despesas integram o conceito de insumo e geram direito à apuração de créditos. Fundamento: Art. 3.º, incisos II e IX, da Lei 10.833/03.

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE CARGA. FRETE NA REMESSA DA PRODUÇÃO PARA FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão aptos a gerarem créditos das contribuições os bens e serviços aplicados na atividade de transporte de carga e remessa da produção, passíveis de serem enquadrados como custos de produção. Fundamento: Art. 3.º, IX, da Lei 10.833/03.

FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA. REMESSA PARA DEPÓSITO OU ARMAZENAGEM.

Os serviços de movimentação de carga e remessas para depósito ou armazenagem, tanto na operação de venda quanto durante o processo produtivo da agroindústria, geram direito ao crédito. Fundamento: Art. 3.º, IX, da Lei 10.833/03. (Acórdão nº 3201-009.227, rel. Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, j. 21/09/2021)

Logo, observados os demais requisitos da lei, reverterem-se as glosas dos créditos decorrentes de fretes nas transferências de minério em estado bruto e minério beneficiado entre os estabelecimentos da pessoa jurídica.

#### **IV. Crédito. Frete. Aquisição de produto para exportação.**

A Fiscalização glosou créditos relativos ao transporte (frete) na aquisição de minérios destinados à exportação junto à empresa V&M, considerando tratar-se de parte integrante do custo de aquisição dos bens, tendo sido verificado que as mercadorias haviam sido adquiridas com suspensão das contribuições, inviabilizando-se, portanto, o desconto de crédito pretendido, pois, no seu entender, a possibilidade de crédito do frete acompanha o regime da mercadoria transportada.

O Recorrente informa que, para atender a suas demandas comerciais, ele adquiriu minério de ferro da empresa V&M, na modalidade “Free on board” (FOB), que era entregue no Terminal Ferroviário Itacolomy (TFI), na unidade Pires, por empresa de transporte rodoviário, sendo os volumes adquiridos distribuídos de acordo com a programação diária da fila de navios no Porto de Itaguaí, encontrando-se o direito ao desconto de crédito assegurado pelo inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

Da descrição dada pelo Recorrente, extrai-se que, diferentemente do alegado por ele, está-se diante de uma operação de aquisição de bem para revenda, disciplinada pelo inciso I do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002<sup>2</sup>.

Tal previsão legal não abrange a aquisição de serviços utilizados como insumos, pois não se está diante de um processo produtivo ou da prestação de serviços, mas de mera revenda de mercadorias adquiridas, hipótese em que o crédito se restringe aos bens adquiridos, não abarcando, por conseguinte, os fretes contratados junto a terceiros, fretes esses não incluídos no preço total da mercadoria.

Dito em outras palavras, tratando-se de bem adquirido para revenda, aquisição essa, conforme já dito, regida pelo inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/2002, a tal caso não se aplicam as disposições relativas à aquisição de bens e direitos utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, estas previstas no inciso II do mesmo artigo legal.

Quanto à possibilidade aventada pelo Recorrente de se aplicar o inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, por se tratar, no seu entendimento, de frete em operações de venda, ela não se adequa ao fato sob análise, pois o dispêndio com transporte sob comento se refere à

---

<sup>2</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei;

aquisição do bem para revenda e não à venda ou exportação do bem adquirido.

Nesse sentido, mantém-se a glosa de crédito relativa ao presente tópico.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada 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 e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, observados os requisitos da lei, para reverter as glosas de créditos relativas: (i) às despesas com os serviços portuários (descarga e embarque); (ii) à aquisição de serviço de beneficiamento do minério de ferro prestado pela empresa Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), em cujas notas fiscais constar o destaque das contribuições PIS/Cofins; e (iii) aos fretes nas transferências de minério em estado bruto e minério beneficiado entre os estabelecimentos da pessoa jurídica.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator