



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.720403/2012-29</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.645 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VALE S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

PROVA PERICIAL. PRODUÇÃO FACULTATIVA. NÃO VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

A produção de prova pericial no processo administrativo fiscal possui natureza facultativa, sendo cabível quando os elementos constantes dos autos forem insuficientes para a formação do juízo de convencimento. A sua não realização, quando existente acervo probatório robusto e suficiente, não configura afronta ao princípio da verdade material, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972 e da jurisprudência consolidada deste Conselho.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Compete ao contribuinte o ônus de demonstrar, de forma clara e documentalmente comprovada, o direito creditório pleiteado nos pedidos de compensação ou restituição de contribuições no regime da não cumulatividade. A ausência de elementos suficientes e seguros acerca da natureza, finalidade e vinculação dos bens ou serviços ao processo produtivo impede o reconhecimento do crédito tributário.

CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP Nº 1.221.170/PR. APLICAÇÃO NO REGIME NÃO CUMULATIVO.

Para fins de creditamento no regime da não cumulatividade da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, o conceito de insumo deve ser interpretado à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR. A

verificação da possibilidade de aproveitamento do crédito exige análise fático-probatória da função do bem ou serviço no processo produtivo ou na prestação de serviços.

**CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. ETAPAS FERROVIA E PORTO. SÚMULA CARF 232. IMPOSSIBILIDADE**

Não se enquadram no conceito de processo produtivo, para fins de apuração de créditos no regime da não cumulatividade, as etapas de transporte para estocagem e envio ao porto. Tais atividades, por não representarem fases de transformação do bem, mas sim de escoamento logístico da produção, não geram direito ao crédito. O processo produtivo considera-se encerrado com o beneficiamento final do minério.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS FORMAIS.**

O aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/Pasep está condicionado à retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, a exemplo do DACON e da DCTF, a fim de possibilitar o controle fiscal e evitar a duplicidade na apropriação. A ausência de retificação impede o reconhecimento do direito creditório, conforme reiterada jurisprudência deste Conselho.

**CRÉDITO. DESPESAS PARA VIABILIZAR A MÃO-DE-OBRA NO PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE**

Despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte não dão direito à crédito por expressa previsão legal.

**CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA EXTRAÇÃO MINERAL. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, CORREIAS, PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE CONDICIONADA À COMPROVAÇÃO.**

São passíveis de crédito, no regime da não cumulatividade, os combustíveis, lubrificantes, correias transportadoras, peças de reposição e serviços de manutenção de veículos e máquinas empregados nas etapas do processo produtivo que compreendem desde a extração do minério até seu beneficiamento final, excluídas as fases posteriores, como o transporte para estocagem, a estocagem propriamente dita e o envio ao porto.

**CRÉDITO. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS LOGÍSTICOS APÓS O BENEFICIAMENTO FINAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Serviços prestados após o beneficiamento final do minério, tais como transporte ferroviário, armazenagem, capatazia, rebocagem e demais serviços portuários, não integram o processo produtivo, mas compõem a etapa de escoamento da produção.

**CRÉDITO. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.**

São passíveis de crédito, no regime da não cumulatividade, os serviços comprovadamente essenciais às etapas do processo produtivo, da extração ao beneficiamento final do minério. Incluem-se nesse escopo: estudos técnicos, prospecções, pesquisas, terraplanagem, sondagem, levantamento topográfico, recuperação ambiental, manutenção de máquinas e equipamentos, serviços com guindastes e telecomunicações, desde que demonstrada sua aplicação direta nas operações industriais.

**CRÉDITO. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUÉIS DE BENS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE. VEÍCULOS DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE.**

Admite-se o creditamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade, em relação aos gastos com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, desde que demonstrada sua utilização nas atividades produtivas da empresa, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002. Não se aplica o mesmo tratamento ao aluguel de veículos de transporte de carga ou de passageiros, vedado conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 190.

**CRÉDITO. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E TRABALHADORES. POSSIBILIDADE. VINCULAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO.**

No regime da não cumulatividade, é admitido o creditamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente aos gastos com transporte de matéria-prima, insumos, produtos em elaboração ou trabalhadores, quando contratados de pessoa jurídica e diretamente vinculados às etapas do processo produtivo. A essencialidade e a relevância desses serviços para a continuidade da atividade de lavra e beneficiamento, especialmente em áreas remotas, autorizam sua qualificação como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002.

**DESPESAS COM FRETES SOBRE PRODUTOS ACABADOS OU ENTRE ESTABELECIMENTOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. SÚMULA CARF 217. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.**

A legislação de regência estabelece de forma taxativa as hipóteses de creditamento. Não há amparo legal para o aproveitamento de créditos relativos a fretes sobre transporte de produtos prontos, entre filiais ou em operações não vinculadas à aquisição de insumos ou à realização de receita tributada. Súmula CARF nº 217.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para afastar as glosas efetuadas pela autoridade fiscal em relação a (i.1) serviços vinculados diretamente ao processo produtivo, compreendidos entre a extração e o beneficiamento final do minério, tais como: estudos técnicos, prospecções e pesquisas, (i.2) serviços de terraplanagem, sondagem e levantamento topográfico, (i.3) serviços de recuperação ambiental exigidos por norma legal, (i.4) serviços com guindastes e de manutenção de máquinas e equipamentos diretamente utilizados na extração e beneficiamento, (i.5) serviços de telecomunicações, (i.6) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoas jurídicas e utilizados nas atividades da empresa, e (i.7) transporte de matéria-prima, insumos, produtos intermediários, em elaboração ou inacabados, bem como o transporte de trabalhadores para os locais onde se desenvolvem as atividades de lavra e beneficiamento; e, (ii) por voto de qualidade, por manter as glosas de créditos em relação a (ii.1) serviços de manutenção de equipamentos da etapa ferroviária/portuária, (ii.2) combustíveis e (ii.3) armazenagem/estocagem no porto, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que revertiam tais glosas.

*Assinado Digitalmente*

**Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafetá Reis – Presidente**

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de retorno de diligência determinada por este Colegiado, por meio da Resolução nº 3201-003,334, de 27 de setembro de 2022, com o objetivo de se obter informações adicionais que pudessem subsidiar a decisão deste Conselho, nos termos do seguinte dispositivo:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, para que se providencie o seguinte: (i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, contendo o detalhamento do seu processo produtivo e indicando, de forma minuciosa, qual a relevância e a essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base à tomada de créditos, tendo-se em conta a decisão do STJ no julgamento do RESP 1.221.170, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, (ii) com base no laudo e nos demais documentos constantes dos autos e tendo-se em conta o atual entendimento da Administração tributária acerca do conceito de insumos, a autoridade administrativa deverá reanalisar os créditos pleiteados pelo Recorrente, elaborando, ao final, relatório circunstanciado conclusivo e (iii) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, após o quê, deverão os presentes autos retornar a este Conselho para prosseguimento.

A controvérsia diz respeito a pedido de ressarcimento de crédito da contribuição para o PIS, apurada no regime não cumulativo, relativo a operações de exportação realizadas no 4º trimestre de 2009, no valor de R\$ 29.228.180,05, acompanhado das respectivas Declarações de Compensação (DComp).

A 4<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ/FNS julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário perante este Colegiado, com vistas à sua reforma e, para tanto, reapresenta os fundamentos expostos em sua manifestação de inconformidade.

Por refletir adequadamente os elementos fáticos já analisados, adoto, com os devidos acréscimos e atualizações, o relatório anteriormente elaborado por este Colegiado, que transcrevo a seguir:

### Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 730 em face de decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da DRJ/SC de fls. 697 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls. 514, nos moldes do Despacho Decisório de fls. 506 e seguintes.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, PER n.º 06932.39444.161211.1.1.087070, de crédito da contribuição para o PIS, não cumulativa exportação, referente ao 4º trimestre de 2009, no valor de R\$ 29.228.180,05, e Dcomp relacionadas.

Em conformidade com o Parecer Demac/RJO n.º 170/2013, o Despacho Decisório deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, reconhecendo o direito creditório, no valor de R\$ 14.236.210,28; homologou as Dcomp n.º 07822.70329.240212.1.3.080218 e 21940.73254.270912.1.3.086859; homologou parcialmente a Dcomp n.º 37495.20517.270912.1.3.080171; não homologou a Dcomp n.º 14357.33553.111012.1.3.083547.

Da ação fiscal conforme o Parecer Demac/RJO, a fim de instruir a análise do presente pedido de ressarcimento, bem como dos pedidos de ressarcimentos de PIS/Cofins exportação referentes aos trimestres dos anos de 2008 a 2010, foi dado início a ação fiscal, em 26/04/2012.

A contribuinte, em resumo, foi intimada a:

– Descrever o seu processo produtivo, identificando neste os bens e os serviços utilizados como insumos; – Apresentar planilha com os Percentuais de Rateio utilizados em cada mês dos anos de 2008 a 2010 para determinar os créditos referentes ao Mercado Interno e às Exportações, bem como as correspondentes memórias de cálculo que determinaram os referidos percentuais; – Apresentar Memórias de Cálculo trimestrais referentes a cada linha das fichas de apuração de créditos informados nos Dacon que serviram de base para os Pedidos de Ressarcimento em análise. As informações solicitadas foram apresentadas por intermédio de arquivos digitais referentes às planilhas eletrônicas com os percentuais de rateio e às memórias de cálculo anuais correspondentes a cada linha das fichas de apuração do PIS e da Cofins não cumulativos informados em DACON.

O procedimento realizado para se conhecer a metodologia de apuração de créditos de PIS e de Cofins utilizada pela empresa foi realizado por intermédio de reuniões e intimações entre auditores fiscais e representantes da empresa, resultando no Manual de Tomada de Créditos elaborado pela Gerência de Planejamento e Controle da Vale S/A.

A análise inicial da documentação apresentada demonstrou a necessidade de mais dados, os quais foram solicitados para a

contribuinte por intermédio do Termo de Intimação n.<sup>º</sup> I, através do qual que foi pedido à empresa:

1. No tocante aos créditos de bens para revenda apurados no ano calendário de 2008, explicações do motivo pelo qual o montante de aquisições de serviços de transporte, CFOP 1352, corresponde a mais de 77% dos créditos apurados a título de revenda de mercadorias; 2. Apresentação de determinadas cópias de notas fiscais relativas aos créditos de bens para revenda; 3. Apresentação de planilha eletrônica, na qual constassem as aquisições de bens e materiais de uso e consumo;
4. Quanto aos créditos de serviços utilizados como insumo, apresentação de planilha com a descrição do correspondente serviço/item, como efetuado nas outras planilhas apresentadas.

Através da Intimação II, a fiscalizada foi intimada a apresentar: 1) planilha especificando despesas de armazenagem e frete na operação de venda; 2) ajuste da planilha referente aos créditos de serviços utilizados como insumo; e 3) notas fiscais relativas a despesas de contraprestação de arrendamento mercantil.

Em 05/09/2012, foi elaborado o Termo de Intimação III visando principalmente solicitar à VALE S/A a apresentação de arquivos digitais referentes aos registros contábeis, documentos fiscais e auxiliares.

As solicitações do Fisco foram atendidas pela fiscalizada.

#### Da análise fiscal

Dos valores informados em Dacon a título de Bens Utilizados como Insumos, foram glosados os valores dos produtos adquiridos para uso e consumo. No conjunto de dados acostados aos autos pela empresa para lastrear os créditos relativos às aquisições de Bens Utilizados como Insumos, foi utilizado o CFOP para verificar a destinação que a interessada deu as referidas mercadorias. Em relação a tal conjunto de dados a autoridade fiscal relata que: i) as planilhas juntas consolidam mais de 900 mil registros; ii) grande parte da descrição dos produtos é codificada ou insuficiente para identificação de sua utilização; iii) no referido período a empresa utilizou mais de 88.000 (oitenta e oito mil) descrições diferentes; iv) a contribuinte informou o Código Fiscal de Operações e Prestações CFOP, mas não informou a Nomenclatura Comum do Mercosul NCM vinculadas às aquisições, seja nas planilhas entregues à Fiscalização, seja nos arquivos digitais transmitidos; v) também não foi informado conta contábil ou qualquer referência de centro de custo para as mercadorias adquiridas.

Ante a deficiência da descrição de itens de valores relevantes adquiridos no ano de 2009, principalmente por estar desacompanhada de outras informações importantes (NCM, conta contábil etc), a fiscalização

conclui que, por intermédio das memórias de cálculo e dos arquivos digitais transmitidos, somente foi possível verificar o CFOP no qual a contribuinte classificou as referidas aquisições.

Quanto a esse critério de aferição da natureza dos bens, menciona: que, por intermédio do Manual de Tomada de Créditos fornecido pela empresa, constata se que a metodologia adotada pela empresa para apurar créditos do mercado interno utiliza o CFOP como parâmetro de classificação das aquisições; verifica se a partir da ação fiscal desenvolvida para apreciar os pedidos de resarcimento de créditos de PISExportação referentes ao 4º trimestre de 2004 e a todos os trimestres de 2005, a própria empresa, ao ser solicitada a comprovar seus créditos, apresentou planilhas que dividia os valores em dispêndios utilizados na industrialização e despesas de uso e consumo, as quais possuem CFOP distintos.

Informa que no Termo de Intimação I, foi solicitada à contribuinte a apresentação de planilha discriminando as aquisições de bens e materiais de uso e consumo.

Entretanto, a contribuinte não apresentou a planilha solicitada, informando que as aquisições de bens e materiais já haviam sido incluídas nos arquivos digitais transmitidos à Administração Fazendária e frisando que o conceito de uso e consumo, na ótica da legislação do ICMS e/ou do IPI, corresponde às notas fiscais escrituradas sob os CFOP 1556 e 2556.

Em relação à aquisição de Serviços Utilizados como Insumos, foram glosados os valores: das aquisições efetuadas no ano de 2007; e dos serviços não aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, identificados na Planilha Créditos de Serviços glosados 4º Trim 2009.

A contribuinte forneceu em seu Manual de Tomada de Crédito a relação de contas contábeis e das unidades de controle (coluna UC na planilha), a qual foi utilizado na identificação da natureza do serviço prestado. Foram glosados, dentre outros: Serviços de logística; Estudos e pesquisas (conta 353034002); Prospecção e sondagens (conta 353035009); serviços de geologia (conta 353035010); Serviço de operação portuária (conta 353035017);

Serviços de manutenção em equipamentos ferroviários (conta 353036003) e em equipamentos de telecomunicação (conta 353036007); serviços de dragagens (conta 353036015); serviços de manutenção de embarcações (conta 353036016).

Quanto aos serviços de logística, não foram considerados os créditos vinculados as seguintes Unidades de Controle Operacional: LFC Logística

Ferroviária – EFC; LFV Logística Ferroviária – EFVM; LIG Compartilhado Logística; LNG Logística Navegação; LPB Logística Portuária – Terminal Inácio Barbosa; LPD Logística Portuária – Terminal Produtos Diversos; LPG Logística Portos; LPI Logística Portuária – Terminal Ilha de Guaíba; LPM Logística Portuária – Terminal Praia Mole; LPN Terminal Carga Geral Norte; LPT Terminal Carga Geral Sul – TU.

Entretanto, no que diz respeito aos mencionados serviços vinculados a atividade de logística ferroviária ou portuária, cabe ressaltar que foi aceita a parte dos créditos relativa às receitas que a empresa obtém com a venda destes serviços. Para tanto, foi efetuada uma apuração proporcional dos créditos, ou seja, a partir dos totais mensais de rendimentos auferidos pela contribuinte e dos totais de receita com serviços ferroviários e portuários, foi elaborada planilha com os percentuais e os respectivos créditos das atividades desenvolvidas pela empresa.

Foram glosados, ainda, os serviços contabilizados em contas cuja Rubrica, ou, ainda, a rubrica de sua conta sintética foi considerada incompatível com a tomada de crédito. Sobre tais contas a fiscalização menciona: serviços cujo custo estava relacionado a contas que registraram itens de infraestrutura, de transporte, da etapa de “preset”, dentre outros, que não faziam parte da etapas produtiva, tiveram seu crédito glosado; a fiscalizada também registrou como serviço os gastos com aluguel, os quais estariam registrados em duplicidade, visto que as despesas com aluguel constam de linha específica no Dacon. Do parecer consta a tabela que relaciona as contas cujas operações foram excluídas do direito ao crédito.

Foram aceitos os valores informados em Dacon para as despesas com Energia Elétrica e despesas de contraprestações de Arrendamento Mercantil.

Em relação ao créditos Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção), foram glosados os valores referentes a equipamentos e máquinas que não são utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, nas hipóteses previstas na legislação, dentre os quais: locomotivas; vagões de transporte de minério de ferro; dormentes ferroviários; caminhões; barcos de alumínio; Notebooks; mobiliário; livros; material de escritório e etc.

A Planilha Créditos glosados Imobilizados MI 4º Trim 2009 relaciona as aquisições efetuadas no Mercado Interno e glosadas de ofício e planilha Créditos glosados do Imobilizado Importado mostra as aquisições feitas no exterior que não geram crédito de PIS ou Cofins.

A autoridade fiscal coloca que o translado do minério produzido pela VALE S/A e efetuado pelas suas ferrovias não se confundem com a produção do referido produto, mas trata-se de serviço auxiliar executado em momento posterior, no escoamento e na distribuição do que foi produzido. Menciona que a própria empresa, em seu site na internet afirma que suas ferrovias fazem parte de uma grande infraestrutura logística para assegurar o escoamento de sua produção com agilidade e eficiência (fl. 448). Acrescenta que o mesmo entendimento para os equipamentos ferroviários aplica-se às outras aquisições relacionadas –caminhões, barcos, equipamentos de informática, mobiliário, equipamentos médicos e etc.

#### Manifestação de inconformidade

A Recorrente inicia sua manifestação de inconformidade questionando a da conduta da fiscalização alegando que, a despeito de ter fornecido todas as informações necessárias para esclarecer de forma clara o seu processo produtivo, inclusive franqueando visita aos Srs. Auditores para acompanhamento do processo produtivo, o Fisco promoveu a glosa de valores em relação aos quais faz jus. Defende que isso se deu em razão de o Fiscal desconhecer seu complexo processo produtivo, pelo que pugna pela produção de prova pericial visando o pleno conhecimento de seu processo produtivo, insumos, serviços e ativo immobilizado utilizado, inerentes às atividades desenvolvidas pela Impugnante, afastando qualquer dúvida que pudesse advir do exame da prova documental. Indica perito e formula quesitos.

A Recorrente, discorrendo sobre o conceito de insumo que prevalece nos tribunais administrativos, defende que a doutrina e a moderna jurisprudência (cita decisões judiciais e do CARF) convergem para uma definição de insumos que contempla, além das matérias-primas, materiais de embalagem e produtos consumidos no processo de industrialização, todo e qualquer elemento necessário à produção de bens, circulação de mercadorias ou prestação de serviços. E traz considerações acerca deste conceito no âmbito de outros tributos para concluir que se aplicariam no âmbito da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativas. Assim, conclui seu arrazoado sobre o conceito de insumo.

Em apertada síntese temos: (i) se utilizado o conceito de despesas constante da legislação do imposto sobre a renda, a Impugnante faria jus aos créditos uma vez que todos os bens e serviços se constituem em despesas operacionais; (ii) adotando-se o conceito próprio esposado em diversas decisões do CARF, igualmente a Impugnante faria jus aos multicitados créditos, uma vez que são parte integrante e indissociável de seu processo produtivo; (iii) ainda que se adotasse o Impugnante

conceito de insumos constante da legislação do IPI, a faria jus aos créditos uma vez que todos os bens e serviços estão relacionados intrinsecamente ao seu processo produtivo.

Contesta a glosa de valores inseridos no montante informado em Dacon a título de Bens Utilizados como Insumo alegando que o conceito de insumos que dão direito ao creditamento não deve ser considerado de modo restritivo, mas sim de forma a abranger todos os insumos relacionados às atividades desenvolvidas pela Impugnante. Discorre, então, sobre o seu processo produtivo e conclui que os bens glosados consistem em insumo.

Em síntese, explica que o processo se inicia no complexo minerador, onde ocorre a primeira etapa de beneficiamento do minério extraído, que é transportado até a usina de beneficiamento, depois ocorre o peneiramento com 17 linha de produção e a pelotização (pó de minério é transformado em pelotas). Finda esta etapa, o minério é estocado e depois transportado em vagões em até São Luiz do Maranhão, onde é armazenado em silos até que se formem os lotes a serem transportados em navios. Conclui que seu processo produtivo é complexo e que não deve ser considerado encerrado, para os fins de creditamento a título de PIS e COFINS, quando finda o beneficiamento. Isto porque para que possa efetivamente concluir as atividades por ela realizadas faz-se necessário o escoamento da produção, no caso, até o Porto de São Luis.

Assim defende o crédito em relação o óleo combustível utilizado pela Impugnante, bem como as partes e peças adquiridas para a consecução de suas atividades como correias e roletes. Aduz que Sequer é possível retirar o minério de ferro de dentro das minas na qual se verifica a exploração sem a utilização dos caminhões fora de estradas (movidos a óleo combustível) ou as esteiras (correias transportadoras) sobre as quais se move o minério de ferro. Acrescenta que a extração de minério de ferro não se limita somente às atividades realizadas dentro das minas, mas inclui a retirada do minério das citadas minas e, para tanto, as correias são essenciais para o transporte deste. O mesmo se dá em relação ao óleo combustível e o óleo lubrificante utilizado nos equipamentos necessários para a realização da extração mineral e demais partes e peças necessárias à consecução das atividades da empresa.

Menciona ainda, que combustíveis e lubrificantes estão expressamente previstos como insumos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, II de ambas as leis).

No que concerne aos valores inseridos no montante informado a título de Serviços Utilizados como Insumo, defende o direito ao crédito alegando que os serviços cujos valores foram glosados seriam

necessários ou essenciais à consecução da atividade de mineração. Nesse sentido, assim argumenta:

...para que se inicie a extração mineral, é necessária a realização de estudos e pesquisas bem como prospecção e sondagens. Como poderia a Impugnante continuar a exercer suas atividades sem que haja manutenção dos britadores, caminhões, viradores de vagão dentre tantos outros equipamentos necessários à produção dos minerais e seu escoamento até o porto de destino? Também a manutenção das embarcações é de fundamental relevo para as atividades perseguidas pela Impugnante, bem assim a manutenção da extensa malha ferroviária utilizada pela Impugnante, única via de transporte do minério de ferro, por seu porte representativo.

Os serviços de telecomunicação também constituem em atividade essencial relativamente à produção de minério de ferro. Como já dito no que diz respeito à exploração em Carajás, os vagões viajam guiados por uma locomotiva por 30 horas em localidades ermas e carentes de comunicação. Esta comunicação é realizada exclusivamente por rádios e tem por objetivo identificar as diversas locomotivas que trafegam ao mesmo tempo e evitar que acidentes ocorram.

A movimentação de carga dos portos (capatazia), a rebocagem e os demais serviços portuários, a despeito de não se agregarem ao processo produtivo, dele são parte indissociável. Sem tais etapas, o processo produtivo da Recorrente não cumpre os seus objetivos.

Acrescenta que, ainda que não se pudesse considerar os serviços em questão na sua integralidade deveria ter sido observada a proporcionalidade no rateio efetuado pela fiscalização que não considerou os serviços portuários.

Por fim, destaca que não há se falar em qualquer duplicidade no que diz respeito aos gastos com aluguel. Alega que fez corretamente a declaração dos mencionados gastos na DACON, sendo que o Fiscal não apontou, quer seja na decisão ou demonstrativos, onde estariam as duplicidades perpetradas. Portanto, não pode prevalecer a glosa em questão.

Traz excertos de decisões do CARF a fim de corroborar o tal entendimento.

A Recorrente defende os créditos relacionados aos Bens do Ativo Imobilizado, remetendo a tudo o que disse acerca do creditamento referente aos bens de uso e consumo e serviços. Aduz que as locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões, barcos, entre outros bens, a despeito de não se incorporarem ao processo produtivo

dele são parte indissociável, sem os quais não seria possível a extração do minério de ferro e outros minerais.

Por fim, a Recorrente defende que a decisão proferida não deve prevalecer na parte em que não acolhe as declarações retificadoras apresentadas após a lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal. Defende que, dada a complexidade de sua atividade e a grande quantidade de créditos gerados, é absolutamente normal que algumas declarações sejam objeto de retificação. Acrescenta que, ademais o Fiscal, ao analisar as planilhas do direito creditório o fez comparando-as já com as declarações retificadoras, de modo que nada restou alterado após a análise fiscalizatória. Requer que sejam aceitas as declarações retificadoras por ela transmitidas.

Ao final, a Recorrente pugna pelo acolhimento de seus argumentos de defesa, ela realização de perícia e produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive ajuntada de novos documentos.

É o relatório.”

A Ementa do Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada com o seguinte conteúdo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Respeitados pela Administração Fazendária os princípios da motivação, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, é improcedente a alegação de cerceamento de defesa e nulidade do feito fiscal.

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou resarcimento e compensação.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.

DIREITO DE CRÉDITO. ALEGAÇÕES CONTRA O FEITO FISCAL. PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Nos processos administrativos referentes reconhecimento de direito creditório, deve o contribuinte, em sede de contestação ao feito fiscal, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela

autoridade fiscal para não reconhecer, ou reconhecer apenas parcialmente o direito pretendido.

**PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON**

No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS e da Cofins, a apuração dos créditos é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.

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

**ANO-CALENDÁRIO: 2009 PIS.**

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.**

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da contribuição para o PIS são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

**PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.**

No regime não cumulativo da contribuição para o PIS, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

É o relatório.

Ao apreciar o Recurso Voluntário, o relator consignou que a decisão de primeira instância se baseou em entendimento superado, com fundamento nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, consideradas ilegais pelo Superior Tribunal de Justiça por restringirem

indevidamente o conceito de insumo no regime não cumulativo, em afronta à legislação de regência.

Destacou ainda que não foi observada a orientação firmada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, segundo a qual o aproveitamento de créditos deve considerar os critérios de essencialidade ou relevância do bem ou serviço em relação à atividade econômica desempenhada. Além disso, em seu entendimento, o acórdão recorrido não analisou adequadamente a relação entre os dispêndios incorridos e o processo produtivo da Recorrente.

No entendimento do relator, também restou evidenciada a ausência de análise do estudo do processo produtivo apresentado às fls. 628, assim como dos laudos técnicos, contábeis e econômicos constantes dos autos, os quais poderiam contribuir para a correta avaliação da essencialidade e relevância dos dispêndios. Diante dessas lacunas instrutórias, propôs a conversão do julgamento em diligência, medida que foi acolhida por este Colegiado por meio da já citada Resolução.

Em cumprimento à diligência determinada por este Colegiado, a Delegacia de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro – Demac/RJO apresentou manifestação esclarecendo que, à época do despacho decisório (12/09/2013), não foi realizada análise com base nos critérios de essencialidade e relevância, uma vez que o entendimento consagrado no REsp nº 1.221.170/PR e a Nota SEI nº 63/2018/PGFN-MF ainda não haviam sido publicados. A decisão fiscal foi fundamentada na legislação então vigente, em estrita observância ao princípio da legalidade.

No documento de retorno da diligência, a autoridade fiscal revisitou os fundamentos que embasaram as glosas efetuadas, esclarecendo os critérios utilizados à época para a desconsideração dos créditos pleiteados. Argumentou, contudo, que o requerimento deste Colegiado para reavaliar o enquadramento dos insumos sob o novo entendimento jurisprudencial extrapolaria o escopo da diligência prevista no PAF, pois demandaria nova análise de mérito, o que não mais compete à autoridade lançadora. Fundamentou essa posição no art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, que atribui ao julgador a apreciação das provas constantes dos autos.

Ainda assim, com base no princípio da formalidade moderada, a fiscalização tratou o requerimento como um pedido de subsídios instrutórios, apresentando informações com fundamento no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, de efeito vinculante no âmbito da Receita Federal. Foram também revisitados os motivos das glosas iniciais, com base em documentação apresentada pela própria Recorrente e em dados extraídos dos sistemas da RFB, incluindo o Manual de Tomada de Créditos elaborado pela empresa, que serviu de referência para a metodologia então aplicada.

Além disso, relatou-se que, na fase inquisitorial, a fiscalização realizou diligências como a validação das receitas de exportação, a análise da regularidade de fornecedores, o exame de notas fiscais de energia elétrica, o cruzamento de dados entre os sistemas e os arquivos

apresentados, e pesquisas em fontes públicas, o que conferiu segurança estatística ao trabalho desenvolvido.

Aduz a autoridade fiscal que, considerando os elementos apresentados pela Recorrente no curso da fiscalização anterior, em sua defesa e no âmbito da presente diligência, o documento que melhor descreve o processo produtivo da empresa seria o Parecer Técnico elaborado pela UNICAMP, por conter, entre outros aspectos, fotos e ilustrações que facilitariam a compreensão de todo o fluxo operacional.

Restou demonstrado que a empresa estrutura suas atividades em diferentes “negócios”, os quais representam os distintos fluxos produtivos. Após a análise das etapas e fases do ciclo operacional, concluiu que o processo de produção de bens ocorre especificamente nos negócios relacionados a ferro, pelota, cobre e níquel. Por outro lado, conforme detalhado no item X.4 da Informação Fiscal, entendeu que os negócios denominados ferrovia e porto não integram o processo produtivo propriamente dito, por se restringirem ao escoamento dos produtos acabados até os locais de estocagem ou comercialização.

Por fim, a autoridade fiscal ressaltou que o entendimento do STJ no REsp nº 1.221.170/PR se aplica exclusivamente ao crédito sobre insumos vinculados ao processo produtivo, conforme o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não se estendendo automaticamente a outras hipóteses de creditamento, como aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, contraprestações de operações de arrendamento mercantil, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, bens incorporados ao ativo imobilizado etc.

Concluídas as considerações preliminares, a Demac/RJO passa à análise de mérito, destacando que, embora devidamente intimada, a Recorrente não apresentou informações adequadas para justificar os créditos pleiteados. Ainda que os arquivos encaminhados em resposta ao TIDF (fls. 1229/1232) apontem, em tese, uma correlação entre as despesas glosadas e os fluxos produtivos, os dados apresentados na diligência mostraram-se incompletos e imprecisos, sem refletir de forma fiel a classificação dos itens conforme o fluxo operacional da própria empresa.

Tal entendimento justifica-se, primeiramente, pelo fato de que a Recorrente não teria preenchido integralmente os campos exigidos nas planilhas de análise, limitando-se, em diversos casos, a indicar apenas o campo “Negócio” do fluxo produtivo, conforme registrado na coluna “Analizado pela VALE” dos documentos anexos à Informação Fiscal. Verificou, ainda, que a maior parte dessas despesas com informações incompletas referia-se a itens que, mesmo sob os critérios de essencialidade ou relevância firmados pelo STJ, não seriam passíveis de creditamento, como gastos com alimentação (café, açúcar, biscoitos etc.), material de escritório (papel, toner, pastas, pilhas, entre outros), hotelaria, mobiliário, eletrodomésticos e vestuário.

Adicionalmente, ao confrontar os dados constantes nas respostas ao TIDF (fls. 1229/1232) com as planilhas constantes da análise realizada pela TYNO CONSULTORIA (fls.

162/181), constatou a existência de informações conflitantes apresentadas pela própria VALE em relação a diversos itens. Tais divergências, devidamente destacadas na coluna “Dados Conflitantes” das planilhas anexas à Informação Fiscal, dizem respeito, especialmente, às discrepâncias nos valores das bases de cálculo informadas para os mesmos bens e serviços, conforme registrados nos diferentes documentos apresentados pela Recorrente.

Itens Glosados pela Fiscalização	BC Analisada TYNO	BC Analisada VALE Divergente	% Divergente
Bens Utilizados como Insumos	266.574.221,23	12.796.442,29	4,80%
Serviços Utilizados como Insumos	164.380.541,99	106.147.807,50	64,57%
Bens do Ativo Imobilizado - M. Interno	56.829.123,09	10.684.725,90	18,80%
Bens do Ativo Imobilizado - Importação	-	-	-
<b>BC TOTAL</b>	<b>487.783.886,31</b>	<b>129.628.975,69</b>	<b>26,58%</b>

A autoridade fiscal destacou que, segundo os dados constantes do Laudo Técnico elaborado pela TYNOPRO CONSULTORIA, com respaldo dos engenheiros responsáveis pelas respectivas unidades de negócio da empresa, mais de 26% das bases de cálculo analisadas apresentaram divergências em relação às informações fornecidas pela Recorrente em sua resposta ao TIDF. Com base nisso, concluiu que as informações prestadas pela empresa no âmbito da diligência fiscal não se mostraram integralmente consistentes, tampouco aptas a viabilizar a verificação requerida por este Colegiado.

Ressaltou, ainda, que, conforme demonstrado nas planilhas apresentadas, a Recorrente considerou todos os itens glosados como dedutíveis à luz do critério de essencialidade ou relevância estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, o que pode ser verificado na coluna “Pertinência ou não ao Processo Produtivo”, na qual os campos foram preenchidos com as expressões “essencialidade” ou “relevância”, sem qualquer graduação, distinção técnica ou contextualização dos gastos analisados.

Dt. Emis-são NF	Nº NF	Nome Fornecedor	Descrição Item	BC da Glosa	Negócio	pertinência ou não ao processo produtivo
04/11/09	2777	ARILTON MARCOS SOA-RES ME	"Televisão Convencional 29"" Philips"	2.187,00	FERRO	ESSENCIALIDA-DE
21/09/09	100522	LEOLAR MOVEIS E ELETRODOMESTICOS LTDA	BEBEDOURO;TIPO GARRAFAO;CAPACIDADE 20 LITROS;GABINETE ACO INOX;COR NATURAL;TORNEIRA 2 TORNEIRAS;FORNECIMENTO DE AGUA; PINGADEIRA TENSAO DE ALIMENTACAO: 220 V.	1.100,00	FERRO-VIA	
16/10/09	122954	MARELLI MOVEIS PARA ESCRITORIO S/A	CADEIRA INTERLOCUTOR ESTOF DE ESPALDAR MÉDIO, GIRATÓRIA, COM BRAÇOS E RODÍZIOS, REGULAGEM DE ALTURA DO ASSENTO MILIMÉTRICA À GÁS E REGULA-GEM VERTICAL DOS BRAÇOS.	13.724,70	FERRO	
15/10/09	28555	LOJAS ORLANDO LTDA	Compra de Máquina Automática de Café Expresso, Modelo: Villa, Fabricante: Spidem.	2.650,00	FERRO	ESSENCIALIDA-DE
10/11/09	2623	DORMED HOSPITALAR LTDA	Desfibrilador Cardíaco Bifásico Life 400 Futura DEA	5.998,00	FERRO-VIA	RELEVANCIA
13/11/09	17278	HOW INFORMATICA LTDA	Filmadora Handycam DCR-DVD910 Sony com infravermelho	1.980,00	FERRO	
04/11/09	2777	ARILTON MARCOS SOA-RES ME	Fogão 4 bocas com acendedor automático, a gás - Consul	1.497,00	FERRO	ESSENCIALIDA-DE
04/11/09	2777	ARILTON MARCOS SOA-RES ME	Geladeira 300L – consul	2.847,00	FERRO	ESSENCIALIDA-DE
04/11/09	2777	ARILTON MARCOS SOA-RES ME	Jogo de sofá residencial com 3 e 2 lugares, em courino cinza ou preto	1.587,00	FERRO	ESSENCIALIDA-DE
17/11/09	12287	CAMILO NOVIDADES LTDA	Mesa de ping-pong completa com rede, raquetes e bolas, Dimensões aproximadas do produto: 76x152x274cm (AxLxP), Espessura: 15mm,Peso liq. aproximado: 67kg Fabricantes:Klopfleisch,Dick,Xalingo	452,10	FERRO	

Após essas considerações, a autoridade fiscal efetuou à reavaliação das referidas glosas, tomando como referência, e de forma não vinculativa, os critérios de essencialidade e relevância definidos pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, chegando às seguintes conclusões:

1. Da glosa dos créditos extemporâneos:

“A autoridade fiscal consignou que, por se tratar de créditos referentes a períodos de apuração pretéritos, apropriados em meses ou anos subsequentes sem a correspondente retificação das escriturações contábeis e fiscais dos períodos de competência, os créditos tomados pela Recorrente não encontram amparo na legislação vigente. Diante disso, entendeu que o procedimento adotado — consistente no aproveitamento de créditos relativos a custos e despesas de períodos anteriores — não se sustenta juridicamente, razão pela qual concluiu pela manutenção das glosas relativas aos créditos extemporâneos.”

2. Das glosas das despesas nas atividades administrativas, comerciais, contábeis e jurídicas:

“Resta claro que as glosas efetuadas pelo Fisco à época, referentes a despesas administrativas, comerciais, contábeis e jurídicas, também não encontram amparo na legislação atual de regência da matéria, impondo-se, portanto, a manutenção das respectivas glosas.”

3. Das glosas de dispêndios para viabilização da mão de obra:

“Portanto, de acordo com o critério atual, impõe-se a manutenção das glosas efetuadas pelo Fisco à época, referentes aos dispêndios realizados pela VALE para viabilização da mão de obra, tais como, alimentação, transporte, hospedagem e vestimentas.”

4. Das glosas das aquisições de insumos para a infraestrutura logística (etapas posteriores ao processo produtivo):

“Como detalhado no Parecer Conclusivo nº 177/2013, a VALE apurou créditos em relação a dispêndios de bens e serviços utilizados como insumos na sua infraestrutura logística, que compreende os serviços ferroviários e portuários, cuja finalidade é o escoamento dos produtos a serem estocados ou comercializados.

[...]

DOCUMENTO VALIDADO  
Tem-se, então, que o conceito de insumos fica circunscrito ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

[...]

De acordo com a documentação e as informações apresentadas pela VALE, o que se verifica é que a finalidade principal das infraestruturas portuárias e ferroviárias é o eficiente e ágil escoamento de sua produção, e, ainda que tenham importância na sua atividade empresarial como um todo, são fases posteriores à conclusão do processo produtivo.

[...]

Assim, relativamente aos dispêndios dos negócios FERROVIA e PORTO, não há o que se discutir quanto à essencialidade ou relevância dos bens ou serviços, posto que as fases em que são aplicados ocorrem posteriormente à finalização do processo de produção. Os gastos com tais bens e serviços, ainda que incorridos às custas da VALE, não podem ser considerados insumos do processo produtivo para fins de crédito de PIS/Cofins.

[...]

Portanto, assiste razão ao Fisco pela glosa das despesas com a logística ferroviária e portuária da VALE, já que realizadas posteriormente ao processo produtivo da empresa. Não obstante, as estruturas e serviços portuários e ferroviários também são utilizados de forma auxiliar pela empresa, para a prestação de serviços de logística a terceiros: transporte ferroviário de carga de terceiros; transporte ferroviário de passageiros; atividade de movimentação portuária e demais atividades portuárias e ferroviárias residuais. O Fisco, não negligenciando esse fato, procedeu, mensalmente, à apuração proporcional dos montantes dos créditos referentes a receitas auferidas com serviços ferroviários e portuários em relação aos referentes a todas as receitas auferidas pela VALE.”

##### 5. Das glosas de créditos de bens incorporados ao ativo imobilizado:

“Como visto no item VI desta Informação Fiscal, a decisão do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR trata tão somente da modalidade de crédito sobre insumos para o processo produtivo, prevista no inciso II do art. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002. Não há extensão de seus efeitos a outras hipóteses de crédito previstas na legislação, como os bens incorporados ao ativo imobilizado.

Sendo assim, não cabe, neste caso, nova análise para considerar-se os critérios da essencialidade ou da relevância, conforme requisitado pelo CARF.

Convém ressaltar, ainda, que a opção adotada pela VALE em relação ao período sob análise, de créditos com base no valor de aquisição ou de construção, como visto acima, é restrita tão somente a máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da empresa, não sendo admitida na aquisição de veículos, tais como caminhões e vagões.

Ademais, aqui também se aplicam, no que tange ao processo produtivo, as considerações feitas anteriormente no item X.4 (Das Glosas das Aquisições de Insumos para a Infraestrutura Logística) desta Informação Fiscal, referente as aquisições de bens e serviços utilizados como insumo em etapas posteriores ao processo produtivo da empresa. O que se verifica é que a finalidade principal das estruturas portuárias e ferroviárias da empresa é o eficiente e ágil escoamento de sua produção e, ainda que tenham importância na sua atividade empresarial como um todo, são fases posteriores à conclusão do processo produtivo.

Portanto, ratifica-se as glosas efetuadas pelo Fisco referente a bens incorporados ao ativo imobilizado, tais como: locomotivas; vagões de transporte de minério de ferro; dormentes ferroviários; caminhões; barcos de alumínio; notebooks; mobiliário; livros; vestimentas; material de escritório etc.

Em suas considerações finais, a autoridade fiscal concluiu, em síntese, que os dados constantes das planilhas apresentadas em resposta ao TIDF não permitiram a verificação integral requerida por este Colegiado, por se revelarem insuficientes para comprovar, de forma adequada, a vinculação dos insumos aos respectivos fluxos produtivos da empresa, em razão das inconsistências e lacunas identificadas, conforme exposto na Informação Fiscal. Paralelamente, validou todos os lançamentos efetuados por ocasião da ação fiscal, confirmando a regularidade dos procedimentos adotados à luz da legislação vigente à época.

Ao tomar ciência do resultado da diligência, a Recorrente reiterou os argumentos apresentados no Recurso Voluntário, bem como os fundamentos, documentos e laudos já acostados aos autos. Alegou, ainda, que os esclarecimentos complementares trazidos em sua manifestação demonstrariam, de forma minuciosa, a complexidade do processo produtivo analisado, reforçando a procedência de suas alegações. Acrescentou que a jurisprudência firmada pelo próprio CARF, em casos análogos envolvendo a empresa, tem sido favorável ao reconhecimento do direito creditório. Diante disso, renovou o pedido de integral provimento do recurso interposto.

Ressalte-se que, após a conversão do julgamento em diligência para complementação da instrução processual, o feito foi submetido a novo sorteio, tendo sido a mim redistribuído, em razão do desligamento do Conselheiro anteriormente responsável, que não mais integra esta Turma.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**, Relatora

A impugnação apresentada é tempestiva e reúne os requisitos para sua admissibilidade, portanto, dela tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de pedido de resarcimento de créditos de PIS Exportação, apurados no 4º trimestre de 2009 sob o regime não cumulativo, no valor de R\$ 29.228.180,05, dos quais R\$ 14.236.210,28 foram reconhecidos. As glosas remanescentes referem-se, em sua maioria, a bens de uso e consumo, serviços considerados sem vínculo com a atividade produtiva e itens do ativo imobilizado tidos como não relacionados ao processo produtivo da Recorrente.

Com o objetivo de facilitar a compreensão, o voto será emitido de forma estruturada por tópicos.

### 1. Da necessidade de prova pericial e ônus da prova:

No Recurso Voluntário, a Recorrente pleiteou a produção de prova pericial com a finalidade de comprovar a essencialidade e relevância dos bens e serviços utilizados em seu processo produtivo. De fato, tal medida pode ser pertinente em hipóteses nas quais a avaliação desses critérios técnicos demande conhecimento especializado, sobretudo quando os elementos constantes dos autos se mostrarem insuficientes para demonstrar a vinculação entre os dispêndios e a atividade-fim da empresa.

Ambas as partes, Fisco e Recorrente, actuaram de forma colaborativa na produção de elementos probatórios que conferissem segurança e clareza à formação do juízo decisório. Para tanto, ao longo da fiscalização, foram promovidas diversas reuniões e intimações com representantes da empresa, ocasião em que foi possível à autoridade fiscal conhecer a metodologia adotada para apuração dos créditos de PIS e Cofins, bem como seu processo produtivo, resultando na elaboração do Manual de Tomada de Créditos pela Gerência de Planejamento e Controle da própria Recorrente. Ademais, os autos contam com laudos técnicos que detalham o processo produtivo, bem como com as peças recursais que reiteram, de forma minuciosa, as características operacionais da atividade empresarial.

A jurisprudência do CARF tem reiterado que a produção de prova pericial não é obrigatória quando o julgador estiver suficientemente convencido com base nas provas já constantes dos autos, sendo sua realização facultativa, conforme dispõe o art. 18 do Decreto nº 70.235/1972. Nesse sentido, é reconhecida como válida a utilização da perícia para esclarecer aspectos técnicos complexos, desde que sua necessidade esteja demonstrada pela insuficiência de outros meios de prova. Como exemplo, cita-se o Acórdão nº 3201-009.573, de 13/12/2021:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

PRELIMINAR DE NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. INOCORRÊNCIA.

A determinação de realização de perícia é uma faculdade atribuída ao julgador de primeira instância que a deferirá quando entendê-la necessária, não se configurando nulidade o indeferimento de perícia considerada prescindível em face dos elementos comprobatórios já presentes nos autos.

Dessa forma, embora a prova pericial possa se mostrar útil em determinadas hipóteses, sua produção deve observar os princípios da razoabilidade e da economia processual.

No caso concreto, diante do conjunto robusto de informações técnicas e documentais já disponibilizado, entende-se que a ausência de perícia não compromete a busca pela verdade material, tampouco prejudica o adequado julgamento da controvérsia.

## 2. Da possibilidade de creditamento e o conceito de insumo:

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, instituiu o regime da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep, aplicável às pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real. De acordo com o art. 3º da referida norma, é permitido ao contribuinte descontar, da contribuição devida no mês, créditos apurados em relação a determinados custos, despesas e encargos vinculados à sua atividade econômica.

O caput do artigo estabelece a regra-matriz do direito ao crédito, enquanto os incisos disciplinam hipóteses específicas de creditamento. Entre essas hipóteses, destacam-se: a aquisição de bens para revenda (inciso I); a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (inciso II); o consumo de energia elétrica nos estabelecimentos da pessoa jurídica (inciso III); e os pagamentos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa (inciso IV), entre outros.

No que se refere ao inciso II, o conceito de “insumo” não foi expressamente definido pela legislação, o que gerou divergências interpretativas relevantes. Inicialmente, a Administração Tributária adotava entendimento mais restritivo, com base nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004. Esse posicionamento, no entanto, foi superado pelo

julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, que fixou como critério para o creditamento a demonstração da essencialidade ou relevância do bem ou serviço em relação à atividade econômica desenvolvida.

Esse entendimento foi incorporado à atuação da Administração Pública Federal, conforme expresso na Nota SEI nº 63/2018 da PGFN, no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 e na Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, os quais reconhecem que, para fins de geração de créditos no regime da não cumulatividade das contribuições, a caracterização de insumo deve observar esses dois critérios: essencialidade e relevância, considerados à luz do processo produtivo ou da prestação de serviços da pessoa jurídica.

No contexto específico das operações de exportação, o regime da não cumulatividade também assegura ao contribuinte o direito de apurar e utilizar créditos da contribuição para o PIS/Pasep vinculados a receitas não tributadas. Nos termos do art. 5º da Lei nº 10.637/2002, tais créditos podem ser objeto de ressarcimento ou compensação, desde que demonstrada sua efetiva vinculação ao processo produtivo voltado à exportação. A utilização desses créditos, embora relacionada a receitas imunes ou com alíquota zero, depende da observância dos mesmos critérios aplicáveis à caracterização de insumos, exigindo comprovação documental idônea da relação entre o bem ou serviço e a atividade de exportação., conforme transcrição abaixo:

**Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:**

**I - exportação de mercadorias para o exterior;**

**II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;**

**III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.**

**§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:**

**I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;**

**II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.**

**§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.  
(g.n.)**

No mesmo sentido, a jurisprudência consolidada do CARF vem adotando tal critério interpretativo, reconhecendo o direito ao crédito quando demonstrada a vinculação direta entre o bem ou serviço e a atividade-fim do contribuinte. Ressalte-se que o CARF tem seguido um entendimento intermediário: não tão restritivo quanto aquele previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, que foram declaradas ilegais pelo Superior Tribunal de Justiça, tampouco tão amplo quanto o pretendido por parte dos contribuintes. Para este Conselho, a caracterização de um insumo está diretamente relacionada à pertinência ou necessidade da despesa dentro dos limites espaço-temporais do processo produtivo ou da prestação de serviços, sendo imprescindível a demonstração concreta do seu papel na dinâmica operacional da empresa.

Dessa forma, a aferição do direito ao crédito no regime da não cumulatividade exige análise fático-probatória à luz do critério jurídico consolidado, segundo o qual apenas os bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo ou à prestação de serviços da pessoa jurídica podem ser considerados insumos. Conforme já exposto, a aplicação dos parâmetros de essencialidade e relevância — consagrados pelo Superior Tribunal de Justiça e acolhidos pela jurisprudência deste Conselho — demanda apreciação casuística, de modo a verificar se os itens questionados possuem, de fato, função indispensável ou significativa no desempenho da atividade econômica da contribuinte.

Importa registrar que a legislação de regência faculta o aproveitamento de créditos da contribuição para o PIS/Pasep relativamente aos bens e serviços exclusivamente utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços.

Nesse sentido, a Recorrente sustenta que seu processo produtivo tem início com a perfuração do solo nas jazidas, passando pelas etapas de desmonte ou escavação, carregamento, transporte interno, beneficiamento, empilhamento, recuperação, deslocamento por ferrovias, pelotização e estocagem, encerrando-se no porto com o carregamento do minério nos navios destinados à exportação. A partir dessa lógica, a contribuinte defende que todas as despesas incorridas ao longo desse fluxo — desde a extração até o embarque final — estariam inseridas no conceito de insumo, por integrarem, de forma contínua, a cadeia produtiva voltada à exportação. E ainda, que o trinômio - mina, ferrovia e porto - seria indissociável por se tratar de processos integrados, sem os quais não se consuma sua atividade.

Divergindo do entendimento da Recorrente, a autoridade fiscal e a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) sustentam que o processo produtivo se encerra na etapa de beneficiamento do minério. A partir desse ponto, as etapas subsequentes — como empilhamento, transporte ferroviário, estocagem e carregamento portuário — não configurariam continuidade do processo industrial, mas sim atividades de escoamento da produção, voltadas à logística e à entrega do produto final. Nessa perspectiva, tais despesas não se qualificariam como insumos aptos a gerar direito ao crédito no regime da não cumulatividade, por não guardarem relação direta com a transformação do bem ou com a prestação do serviço.

De forma geral, a produção ou fabricação de bens consiste no conjunto de atividades organizadas e sistemáticas destinadas à criação de um bem material novo ou à modificação substancial de um bem preexistente, com o objetivo de torná-lo adequado ao uso, consumo ou comercialização. Envolve etapas que podem incluir transformação física, composição de partes, montagem, tratamento, adaptação ou melhoria funcional de matérias-primas, produtos intermediários ou componentes. Caracteriza-se, portanto, pela intervenção humana ou mecânica sobre elementos materiais, promovendo alteração em sua natureza, forma, estrutura, composição ou aplicação, a fim de gerar um produto dotado de valor econômico autônomo.

Nesse contexto, o beneficiamento se insere como etapa central em diversos setores, especialmente na indústria extractiva, sendo composto por operações técnicas destinadas a melhorar as características físicas, químicas ou granulométricas da matéria-prima extraída, sem, contudo, alterar sua essência. No caso da mineração, por exemplo, o beneficiamento abrange procedimentos como britagem, moagem, peneiramento, concentração e separação, que visam aumentar o teor do mineral útil e remover impurezas. Tais atividades são consideradas parte integrante do processo produtivo, desde que guardem relação direta com a finalidade econômica da atividade desempenhada.

De acordo com a doutrina especializada, frete e estocagem não integram o processo produtivo stricto sensu, mas sim a etapa de logística ou escoamento da produção, voltada à movimentação, armazenagem e entrega dos bens já acabados. O processo de produção propriamente dito refere-se às fases em que há transformação física, composição ou modificação substancial dos insumos, gerando um bem novo com utilidade econômica autônoma. Segundo Slack, Chambers e Johnston (2009), “operações de transformação” dizem respeito à criação de bens ou serviços, enquanto atividades como transporte e armazenamento são classificadas como atividades de suporte (*Administração da Produção*, 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2009). Do mesmo modo, Martins e Alt (2009) distinguem claramente os sistemas de produção das atividades logísticas, ao afirmarem que estas últimas incluem “o transporte, o armazenamento, o manuseio de materiais e a distribuição física” (*Administração de materiais e recursos patrimoniais*, São Paulo: Saraiva, 2009).

É evidente que as atividades logísticas — como transporte, estocagem e distribuição — são indispensáveis em qualquer organização empresarial. Sua ausência compromete o fluxo operacional, podendo acarretar rupturas no abastecimento, acúmulo de estoques, atrasos na entrega de produtos e, por conseguinte, prejuízos econômicos, contratuais e estruturais para a empresa. Trata-se de funções essenciais à viabilidade do negócio enquanto sistema, razão pela qual sua boa gestão é reconhecidamente estratégica do ponto de vista empresarial.

Contudo, essa importância para a atividade empresarial como um todo não implica, por si só, que tais operações integrem o processo produtivo stricto sensu, entendido como o conjunto de atos destinados à transformação de insumos em produto final ou à prestação direta de serviços. O ordenamento jurídico não atribui direito ao crédito com base na utilidade gerencial ou na relevância administrativa da despesa, mas sim na sua vinculação direta e funcional ao

processo de produção ou de prestação de serviços. No presente caso, observa-se que a Recorrente tenta ampliar o conceito de insumo para abarcar despesas logísticas — como transporte ferroviário, estocagem e carregamento portuário — que, embora relevantes sob o ponto de vista empresarial, não se inserem no núcleo da atividade transformadora que caracteriza o processo produtivo.

O entendimento desta Relatora é no sentido de que o processo produtivo se encerra com a pelotização, etapa que representa o beneficiamento final do minério, convertido em esferas aptas à comercialização. Estão, portanto, excluídas do conceito de processo produtivo as fases posteriores, como o transporte para estocagem, a estocagem propriamente dita e o envio ao porto, por se tratar de atividades logísticas de escoamento da produção. Tais etapas não se qualificam como fases de transformação do bem e, por essa razão, não conferem direito ao crédito, nos termos do regime da não cumulatividade.

A recente Súmula CARF nº 232 corrobora este entendimento e foi assim positivada:

#### **SÚMULA CARF Nº 232**

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

Feitas essas considerações, adota-se o exposto para a análise das glosas.

#### **3. Da glosa de créditos extemporâneos:**

Alega a Recorrente que os créditos extemporâneos não poderiam ter sido glosados pela fiscalização, sustentando que deveria ter prevalecido o princípio da verdade material. De fato, sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, é importante destacar que há respaldo legal para sua utilização, desde que observados os limites e condições previstos em lei. O art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 dispõe, expressamente, que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”. Assim, não pairam dúvidas quanto à possibilidade de tomada de créditos extemporâneos, desde que não ultrapassado o prazo decadencial de cinco anos e desde que inexista duplidade de aproveitamento.

Contudo, no caso concreto, a glosa promovida pela fiscalização não decorreu da mera extemporaneidade, mas sim da constatação de que os créditos foram apropriados em períodos distintos daqueles em que ocorreram os fatos geradores dos custos e despesas, sem a correspondente retificação da escrituração fiscal e contábil nos períodos de competência originais. A ausência desse ajuste compromete a rastreabilidade e fere o princípio da competência, gerando insegurança quanto à apuração dos valores. Nessa situação, não se trata de negar a possibilidade

de aproveitamento extemporâneo, mas de exigir sua correta formalização, nos termos da legislação aplicável.

O posicionamento deste Colegiado tem sido no sentido da obrigatoriedade da retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, para dar suporte ao direito creditório pleiteado e para que os registros permitam o controle dos créditos utilizados, sem duplicidades.

Este entendimento está positivado na Súmula CARF nº 231, de observância obrigatória por este Colegiado:

#### **Súmula CARF Nº 231**

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Assim, diante da ausência de documentação e procedimentos fiscais adequados que garantam a legitimidade e unicidade do crédito pleiteado, mantém-se a glosa efetuada.

#### **4. Do creditamento referente aos bens:**

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), ao analisar a impugnação apresentada pela Recorrente, entendeu pela manutenção das glosas efetuadas pela autoridade fiscal, com base nas informações e documentos fornecidos pela própria contribuinte durante o procedimento fiscal. As glosas recaíram sobre créditos referentes a aquisições classificadas sob os CFOPs 1407, 2407, 1556 e 2556, por entender que se tratam de bens de uso e consumo para os quais a legislação não prevê direito ao crédito. Considerando a ausência de descrição detalhada de itens relevantes e a insuficiência de informações complementares (como NCM e conta contábil), a análise ficou limitada à codificação fiscal atribuída pela própria contribuinte.

Segundo consignado no acórdão da DRJ, caberia à Recorrente comprovar, de forma clara e individualizada, que os bens assim classificados seriam, na realidade, insumos, nos termos da legislação de regência e da jurisprudência do STJ. Contudo, mesmo intimada, a contribuinte não apresentou planilha discriminando as aquisições de materiais de uso e consumo, limitando-se a alegar que tais dados constavam dos arquivos digitais já transmitidos. No que se refere aos combustíveis, lubrificantes e correias transportadoras, não foram apresentados elementos capazes de demonstrar sua efetiva utilização em etapas diretamente relacionadas à produção de bens destinados à venda.

Ainda conforme registrado no acórdão da DRJ, a própria contribuinte reconheceu que as correias são utilizadas na retirada do minério das minas, ou seja, em fase anterior à industrialização. Em relação ao óleo combustível e ao óleo lubrificante, a manifestação da

contribuinte se restringiu a afirmar que tais produtos seriam utilizados em caminhões para transporte do minério, e que, à semelhança das correias, seriam essenciais ao processo de extração. No entanto, tais alegações foram consideradas genéricas e desprovidas de comprovação concreta quanto à aplicação direta dos insumos no processo produtivo.

Depreende-se então que, tanto a autoridade fiscal quanto a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) concluíram que não restou claramente demonstrado, nos autos, quais insumos foram efetivamente utilizados no processo produtivo ou, alternativamente, alocados a atividades administrativas ou empresariais.

No curso da diligência determinada por este Colegiado, mesmo com o apoio técnico da consultoria especializada, persistiram divergências relevantes entre os dados analisados e as informações fornecidas pela própria Recorrente, o que comprometeu a validação da destinação dos itens pleiteados como insumos. Observou-se, ainda, a apresentação de bens com descrição incompleta ou genérica, o que inviabilizou a análise adequada do crédito.

Seria de se esperar, no mínimo, que a Recorrente tivesse aproveitado o Recurso Voluntário ou a própria resposta à diligência para descrever com precisão os bens e serviços glosados, vinculando-os objetivamente às etapas do processo produtivo e aos respectivos centros de custo, suprindo as deficiências de sua própria escrituração e documentação, pois conforme dispõe o art. 373, inciso I, do CPC, o ônus da prova incumbe à parte que alega. Ademais, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, a compensação tributária somente é admitida quando fundada em crédito líquido e certo contra a Fazenda Pública, o que pressupõe a existência de elementos concretos e seguros quanto à validade do direito pleiteado.

Isto posto, esclarece-se que despesas destinadas à viabilização da mão de obra empregada na produção ou prestação de serviços — como alimentação, vestuário e hospedagem — não geram direito a crédito da contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins no regime da não cumulatividade. A Lei nº 10.637/2002, em seu art. 3º, inciso X, autoriza o creditamento desses gastos apenas quando fornecidos por pessoa jurídica que preste serviços de limpeza, conservação e manutenção. Trata-se de despesas de natureza indireta, voltadas ao bem-estar do trabalhador, sem ligação direta com a transformação de insumos ou a execução de serviços.

#### **Lei nº 10.637/2002**

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

[...]

X - Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (sublinhei)

O conceito de insumos definido pelo STJ, naquele julgamento, abrange os custos/despesas necessários, relevantes e imprescindíveis ao processo de produção/fabricação dos bens destinados à venda e/ ou à realização dos serviços prestados. As demais despesas, tais

como despesas de uso e consumo, administrativas e gerais, ainda que necessárias à realização de suas atividades não se enquadram nesse conceito pelo simples fato de tratar de despesas comuns a todas as pessoas jurídicas, independentemente de suas atividades econômicas.

Em relação aos combustíveis, lubrificantes, correias transportadoras e peças de reposição utilizados na atividade de extração mineral, entendo que, desde que devidamente comprovada sua aplicação nas etapas que compõem o processo produtivo, excluídos os dispêndios dos negócios FERROVIA e PORTO, é possível o reconhecimento do direito ao crédito.

Tais itens, quando efetivamente empregados em operações essenciais à extração e preparação do minério para fins de comercialização, qualificam-se como insumos indispensáveis ao processo produtivo, conforme os critérios de essencialidade e relevância fixados pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR.

Ressalva-se, contudo, a hipótese de bens que acarretem aumento da vida útil dos ativos em que forem aplicados por período superior a um ano, caso em que o crédito somente poderá ser apurado com base nos encargos de depreciação, nos termos da legislação vigente.

Entretanto, diante da ausência de documentação idônea e da existência de divergências relevantes entre as informações prestadas pela Recorrente ao longo do processo, não restou comprovada a efetiva aplicação dos itens reivindicados como insumos nas etapas do processo produtivo. Nesse contexto, considera-se legítima a glosa efetuada pela autoridade fiscal, por ausência de comprovação objetiva e consistente do direito creditório pleiteado.

##### **5. Da creditamento referente aos serviços:**

A Recorrente sustenta ainda que determinados serviços utilizados no curso do processo produtivo teriam sido indevidamente desconsiderados pela fiscalização, tanto durante a análise inicial quanto por ocasião da diligência. A título exemplificativo, menciona, em sua petição, serviços que reputa essenciais à viabilização de suas operações, como serviços de logística, estudos técnicos, serviços portuários, movimentação com guindastes e serviços de manutenção em máquinas e equipamentos — todos, segundo alega, incorridos após a fase de mineração. Afirma que serviços ferroviários e portuários, em especial, seriam etapas indissociáveis do processo produtivo, pois sem eles não haveria a concretização do objetivo final de sua atividade econômica.

Cabe destacar que, em relação aos serviços de logística ferroviária e portuária prestados a terceiros, a Fiscalização reconheceu parcialmente os créditos, na proporção das receitas auferidas com a venda desses serviços. Conforme disposto no Parecer, foi realizada apuração proporcional com base nos rendimentos mensais e nas receitas específicas dessas atividades, conforme planilha juntada aos autos.

Conforme já fundamentado neste voto, o conceito de processo produtivo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade, deve ser delimitado com base na efetiva

participação do bem ou serviço na transformação ou obtenção do produto final, e não apenas em sua utilidade geral à atividade empresarial. Serviços prestados após o beneficiamento final do minério — como de transporte ferroviário, armazenagem, capatazia, rebocagem ou demais serviços logísticos portuários — não integram a cadeia de produção, mas sim o escoamento da produção, etapa posterior à industrialização. Sua importância operacional ou estratégica para o modelo de negócios da Recorrente não lhes confere, por si só, a natureza de insumo. Nesse sentido, a glosa dos créditos relativos a tais serviços mostra-se legítima.

Noutro giro, reconhece-se que determinados serviços, desde que vinculados diretamente às etapas do processo produtivo — da extração ao beneficiamento final do minério —, possuem natureza essencial para a consecução das atividades industriais da Recorrente. Dentre esses serviços, destacam-se:

- Estudos técnicos, prospecções e pesquisas: compreendem análises geológicas, levantamentos de viabilidade técnica e ambiental, e demais avaliações especializadas que antecedem e viabilizam a extração mineral de forma segura e eficiente;
- Terraplanagem e sondagem: atividades preliminares fundamentais para preparar o terreno e conhecer as condições do subsolo, possibilitando o correto dimensionamento e execução das etapas de lavra;
- Levantamento topográfico: serviço técnico necessário à delimitação das áreas de extração, mapeamento do terreno e controle da operação mineradora;
- Recuperação ambiental: ações exigidas por norma legal e indispensáveis à continuidade sustentável da atividade extractiva, como a recomposição de áreas degradadas após o aproveitamento mineral;
- Serviços com guindastes e de manutenção em máquinas e equipamentos: englobam tanto os serviços de apoio operacional à movimentação de cargas pesadas quanto a manutenção preventiva e corretiva de ativos diretamente utilizados na extração e no beneficiamento mineral.
- Serviços de telecomunicação: essenciais à coordenação operacional e ao monitoramento das atividades no ambiente minerador, permitindo a integração entre as unidades produtivas e o controle das etapas do processo.

Tais despesas integram o núcleo da atividade produtiva e atendem aos critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sendo, portanto, passíveis de crédito no regime da não cumulatividade. Contudo, para sua aceitação, é imprescindível a comprovação objetiva, por meio de documentação idônea, de onde e como tais serviços foram efetivamente empregados no processo produtivo, com a devida vinculação aos centros de custo e às respectivas fases operacionais.

Nesse mesmo entendimento, entende-se que os gastos com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoas jurídicas, quando destinados a uso nas atividades

produtivas da empresa, também se qualificam para creditamento, conforme previsto no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002. Da mesma forma, exige-se a comprovação documental que demonstre de forma clara a efetiva utilização desses bens no contexto da produção.

Todavia, esse entendimento não se estende ao aluguel de veículos destinados ao transporte de carga ou de passageiros, cuja vedação ao creditamento já foi objeto de consolidação jurisprudencial deste Colegiado, conforme dispõe a Súmula nº 190, de 20/06/2024 e Acórdãos Precedentes:

### Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3<sup>a</sup> Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

### Acórdão nº 9303-014.415

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

ALUGUEL DE VEÍCULOS. CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002) aquelas com aluguéis de veículos, inclusive os de carga (Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 e NBM/SH-TIPI)

Por fim, sendo uma empresa mineradora que atua desde a extração até o beneficiamento do minério, o transporte de matéria-prima, insumos, produtos intermediários, em elaboração ou inacabados, bem como o transporte de trabalhadores para os locais onde se desenvolvem as atividades de lavra e beneficiamento — frequentemente situados em áreas remotas e de difícil acesso — é essencial à continuidade operacional e pode gerar crédito. Quando devidamente comprovado, esse transporte pago à pessoa jurídica pode ser enquadrado como serviço utilizado como insumo, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, desde que diretamente vinculado às etapas do processo produtivo, nos termos já abordados e já reconhecidos por este Conselho em situações similares.

### Acórdão nº 9303-015.243 – CSRF/3<sup>a</sup> TURMA

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. Em consonância com o decidido pelo STJ ao apreciar o REsp n.<sup>o</sup> 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, há de ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições nos fretes de insumos e de produtos inacabados entre seus estabelecimentos.

#### **Acórdão nº 3201-012.335**

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE BENS E PESSOAS. FRETES INTERNOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição não cumulativa as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na produção, transporte de cana-de-açúcar e fretes internos e de turmas de pessoas, observados os demais requisitos da lei.

Diante do exposto, voto por reverter as glosas relativas às despesas ora detalhadas, condicionando o reconhecimento do direito ao crédito à devida comprovação de sua vinculação direta ao processo produtivo da Recorrente.

#### **6. Do creditamento do transporte interno para escoamento da produção:**

Alega a Recorrente a inadequação das glosas relativas a insumos aplicados nas etapas de transporte ferroviário e portuário de produtos acabados, sustentando tratar-se de atividades essenciais à consecução de sua atividade econômica e integrantes do denominado trinômio mina–ferrovia–porto.

Ocorre que a simples remoção de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa ou a prestação de serviços portuários vinculados à exportação, inequivocamente, não configura operação de venda. Ainda que se reconheça a importância logística dessas etapas para o escoamento da produção, sua natureza jurídica não se confunde com o conceito de insumo passível de creditamento no regime da não cumulatividade.

Nesse sentido, esses entendimentos estão positivados com a edição das Súmulas CARF nºs 217 e 232, de observância obrigatória por este Colegiado:

#### **Súmula CARF nº 217**

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

**SÚMULA CARF Nº 232**

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

Motivo pelo qual se revela legítima a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

**7. Do creditamento referente aos bens do ativo imobilizado:**

No tocante aos créditos vinculados a bens do ativo imobilizado, a autoridade fiscal apontou a exclusão de valores referentes à aquisição de máquinas e equipamentos que, conforme apurado, não se destinam diretamente à produção de bens para comercialização ou à prestação de serviços nas hipóteses autorizadas pela legislação vigente. Dentre os itens glosados, destacam-se: locomotivas, vagões utilizados no transporte de minério de ferro, dormentes ferroviários, caminhões, embarcações de alumínio, notebooks, mobiliário, livros e materiais de escritório, entre outros. Esclareceu ainda que o cálculo dos créditos relacionados a esses bens considerou o custo de aquisição ou de fabricação, mediante o critério de depreciação acelerada.

Conforme já analisado ao longo deste voto, é possível o aproveitamento de créditos relativos à aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que empregados no processo produtivo. Em regra, tais créditos são apurados com base nos encargos de depreciação. Excepcionalmente, no caso de máquinas e equipamentos diretamente empregados no processo produtivo, a legislação permite o desconto de créditos com base no valor de aquisição, respeitados os prazos e condições nela estabelecidos.

Por outro lado, equipamentos de escritório, bens utilizados nas etapas de transporte ferroviário e portuário, ou destinados a atividades meramente administrativas ou logísticas, não conferem direito ao crédito, conforme fundamentos já expostos neste voto.

Dante disso, acompanho o entendimento adotado pela DRJ e voto pela manutenção da glosa relativa aos bens em questão.

**8. Conclusão:**

Diante do exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade suscitada, e no mérito, por dar parcial provimento, para afastar as glosas efetuadas pela autoridade fiscal nos pontos abaixo indicados, condicionando-se à comprovação objetiva de sua efetiva aplicação no processo produtivo, nos termos legais:

1. Serviços vinculados diretamente ao processo produtivo, compreendido entre a extração e o beneficiamento final do minério, tais como:

- estudos técnicos, prospecções e pesquisas;
  - serviços de terraplanagem, sondagem e levantamento topográfico;
  - serviços de recuperação ambiental exigidos por norma legal;
  - serviços com guindastes e de manutenção de máquinas e equipamentos diretamente utilizados na extração e beneficiamento;
  - serviços de telecomunicações.
2. Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoas jurídicas e utilizados diretamente nas atividades produtivas da Recorrente.
3. Transporte de matéria-prima, insumos, produtos intermediários, em elaboração ou inacabados, bem como o transporte de trabalhadores para os locais onde se desenvolvem as atividades de lavra e beneficiamento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**