



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720406/2012-62
ACÓRDÃO	3201-012.772 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	09 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

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: 01/01/2009 a 31/03/2009

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. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 232

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.

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. 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, para manter as glosas de créditos em relação a (ii.1) serviços de manutenção de equipamentos da etapa ferroviária, (ii.2) combustíveis devidamente comprovados e (ii.3) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado da etapa ferroviária devidamente comprovados, 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 – Relator

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de retorno de diligência determinada por este Colegiado, por meio da Resolução nº 3201-003.335, 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 1º trimestre de 2009, no valor de R\$ 29.525.728,83, acompanhado das respectivas Declarações de Compensação (DComp).

A 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ/RJ 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:

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 1433 em face de decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da DRJ/RJ de fls. 1410 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls. 740, nos moldes do Despacho Decisório de fls. 653 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 nº 07142.04501.161211.1.1.085272, no montante de R\$ 29.525.728,83,

relativo a crédito de PIS Exportação, apurado no primeiro trimestre de 2009, pelo regime não-cumulativo. Vinculado ao referido direito creditório, foram transmitidas as seguintes Declarações de Compensação: A DEMAC/RJO emitiu Parecer Conclusivo nº 136/2013 e Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório de R\$ 20.395.701,71 e homologou parcialmente a Declaração de Compensação. No referido Parecer consta consignado, em resumo, que:

1. A interessada optou por apropriar custos, encargos e despesas pelo critério do rateio proporcional. Intimada, apresentou planilha demonstrando como foram obtidos os percentuais de rateio para os meses em análise. Foram aceitos os valores apresentados;

2. A prova do direito creditório, fato jurídico a dar fundamento ao ressarcimento pleiteado, compete ao sujeito passivo que teria efetuado operações geradoras de crédito do PIS não-cumulativo;

3. No item Bens utilizados como insumos a interessada incluiu os produtos adquiridos para uso e consumo, os quais não se incorporam à mercadoria ou ao serviço final, portanto, não possibilitam a apuração de créditos na sistemática da não-cumulatividade e, por consequência, não podem ser considerados no cálculo do direito creditório;

4. No item Serviços utilizados como insumos, a interessada registrou aquisições efetuadas no ano de 2007, como se fossem do 1º trimestre de 2009. Além disso, registrou serviços não aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, dentre os quais, podem ser citados: Serviços de logística, Estudos e pesquisas, Prospecção e sondagens, Serviços de geologia, Serviço de operação portuária, Serviços de manutenção em equipamentos ferroviários e em equipamentos de telecomunicação, Serviços de dragagens, Serviços de manutenção de embarcações;

16. No item Créditos relativos a bens do Ativo Imobilizado, a interessada computou equipamentos ou máquinas que não se enquadram em bens adquiridos para a utilização na produção de bens destinados à venda, ou, adquiridos para utilização na prestação de serviços, tais como: vagões de transporte de minério de ferro, dormentes ferroviários, caminhões, barcos de alumínio, Notebooks, mobiliário, livros, material de escritório e etc;

17. Tendo em conta a existência de saldo de créditos de períodos anteriores ao trimestre em análise, poder-se-ia utilizar estas importâncias para evitar o indeferimento do pedido de ressarcimento e a possível constituição de ofício do tributo.

18. Entretanto, no presente caso, constata-se ser indiferente ao sujeito passivo o aproveitamento de ofício do saldo de créditos de PIS. Isso

porque: i) a contribuinte utilizou, nos anos de 2008, 2009 e 2010, todo o estoque de créditos apurado até dezembro de 2007; ii) em que pese o presente processo refira-se apenas ao pedido de ressarcimento do 1º trimestre de 2009, a presente ação fiscal engloba a apreciação dos pedidos de ressarcimento relativos a todos os trimestres de 2008 a 2010, conforme relaciona o quadro a seguir; e iii) não há valoração dos créditos a serem ressarcidos.

19. Desta forma, por economia processual, para simplificar os cálculos e para melhor compreensão dos procedimentos realizados, a glosa dos créditos mensais referentes às receitas do mercado interno (tributadas e não tributadas) será refletida diretamente no valor pleiteado a título de ressarcimento, sendo respeitada e mantida a forma de utilização dos créditos de períodos anteriores informada pela contribuinte nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições – Dacon.

A interessada foi cientificada em 10/07/2013 e apresentou manifestação de inconformidade (fls.723/1.407) em 09/08/2013, alegando em síntese:

1. Nulidade da autuação por falta de exaurimento do poder de lançar, já que a fiscalização alega que não foi acostado aos autos o conjunto probatório capaz de embasar seu pedido de ressarcimento e a interessada apresentou os documentos e informações suscitadas. Não houve pela fiscalização a efetiva verificação da existência dos fatos impeditivos do direito da interessada;
2. A glosa baseou-se nos CFOPs das notas fiscais de aquisição e no histórico de uso e consumo e se a fiscalização não tivesse se furtado de conhecer os materiais adquiridos, descritos nas notas fiscais constataria que os itens são lubrificantes, óleo combustível e partes e peças indispensáveis ao processo produtivo da interessada;
3. Da mesma forma, ao visualizar os créditos relacionados aos itens serviços utilizados como insumos e bens do ativo imobilizado, a fiscalização não considerou outras atividades da contribuinte como prestação de serviços ferroviários, portuários e de transporte marítimo, cujas receitas compõem parte de seu faturamento;
4. A atividade de lançamento pressupõe delimitação exaustiva de todos os elementos de fato que deram origem à matéria tributável, e não em simples presunções e conjecturas, sob pena de violação à garantia da estrita legalidade;
5. Ao considerar indevidos os créditos apropriados com base em análise subjetiva e superficial, impede que o contribuinte possa contrapor adequadamente os argumentos fiscais, violando o direito à ampla defesa;

6. A Constituição dita ao legislador a disciplina jurídica dos créditos de contribuições sociais e não é dado à lei interferir no conteúdo da regra para limitá-la ou restringi-la;

7. A aplicação e interpretação do regime não cumulativo deve ser feita em função da receita. Portanto, é irrelevante a incorporação de insumos aos produtos finais, o tipo e intensidade de desgaste físico de determinados bens, mas, somente, aquisição de produtos e serviços onerados anteriormente pela contribuição e destinados à formação da estrutura que, direta ou indiretamente, se faz necessária à obtenção de receita, critério este de cunho econômico;

8. Cita decisões do CARF neste sentido.

9. Alega que há de se perquirir, portanto, é se o bem ou serviço é diretamente aplicado no processo produtivo, de forma a representar elemento essencial na obtenção, ao cabo, da receita com a venda de bens, o que, de resto, é o caso dos produtos e serviços adquiridos;

10. Acrescenta que os bens ou serviços glosados representam elementos essenciais na obtenção da receita, conforme poderá ser verificado por meio de prova pericial;

11. Cita ainda que a glosa ocorreu pela mera leitura do CFOP e que se tratam de partes e peças de pás carregadeiras, perfuratrizes e outros equipamentos destinados à própria atividade de lavra;

12. Cita a Solução de Divergência COSIT nº 35/2008;

13. Pondera que não foi levado em consideração a natureza dos equipamentos, partes, peças e serviços adquiridos e sua aplicabilidade, informações essas, inclusive, disponibilizadas à autoridade administrativa através de planilha demonstrativa, aspectos primordiais para verificar se a despesa está atrelada à geração de receita;

14. Afirma que em relação aos serviços glosados, estes consistem em etapa indissociável do transporte da mercadoria, cuja ausência inviabilizaria própria venda do produto final. A norma deve ser interpretada de forma a estender o direito ao crédito a todas as despesas que, além de ensejarem a fabricação do produto ou realização do serviço, permitam a entrega do bem ao comprador final, no que se enquadrariam os serviços portuários;

15. Não foi considerado o fato da interessada prestar serviços de movimentação de carga de terceiros;

16. Cita também os serviços de geologia, estudos e pesquisas etc. que são necessários à atividade exercida. Transcreve decisão do CARF. Alega que o direito a crédito está vinculado, ao fato de tal bem contribuir para

o pleno exercício de sua atividade econômica, viabilizando a produção da receita;

17. Em relação aos bens do ativo imobilizado reitera as alegações anteriores. Ressalta que também exerce atividade de operação e exploração do tráfego de ferrovias, sobre o trecho de via arrendada pela União Federal e que neste contexto adquiriu trilhos, contratrilhos, dormentes, outros materiais de fixação, locomotivas e vagões;

18. Requer o deferimento de prova pericial técnica e contábil, apresentando quesitos e indica assistente técnico;

19. Por fim, requer a reforma do despacho decisório, protesta pelo deferimento da prova pericial e pela posterior juntada de documentos.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ELEMENTOS DE PROVA.

A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃOACUMULATIVIDADE.

Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda somente serão incluídos quaisquer serviços e bens que sofram alterações, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.CRÉDITOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Os encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado apenas geram direito a crédito se esses bens forem diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. 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. Relatório proferido.

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.

Ainda no entendimento do relator, restou evidenciada a ausência de análise do estudo do processo produtivo apresentado às fls. 1336. 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 Demac/RJO adotou como paradigma o processo conexo nº 16682.720418/2012-97, por apresentar as mesmas composições e valores de base de cálculo, divergindo apenas nas alíquotas das contribuições.

A Fiscalização esclareceu que, à época do lançamento, a análise foi baseada na legislação então vigente. Ressaltou-se que, sob a abordagem estatística utilizada, o trabalho apresentou grau de confiança satisfatório.

Durante a diligência, ficou constatado que, embora os arquivos apresentados permitissem visualizar os fluxos produtivos da empresa, as planilhas juntadas apresentavam

inconsistências e não refletiam integralmente os valores informados no Dacon. Além disso, os dados se restringiam aos créditos glosados, o que inviabilizou a verificação completa pela Fiscalização e por este Conselho.

A Fiscalização destacou que, ao adotar o novo conceito, a Contribuinte deveria reapurar a totalidade dos créditos, e não apenas os indeferidos. Também identificou créditos sem vínculo com as etapas produtivas declaradas, com ausência de informações relevantes nas planilhas. Reafirmou quanto a correção das glosas referentes a créditos relativos ao transporte ferroviário e portuário, sob o argumento de que se referiam a produtos acabados.

Apontou ainda contradição entre as alegações da Contribuinte — que informou a perda de sua documentação em incêndio ocorrido em 2014 — e os relatos da TYNO CONSULTORIA, que declarou ter acessado contratos e notas fiscais entre 2004 e 2010 para elaboração dos laudos. Essa divergência comprometeria a credibilidade dos documentos apresentados.

Mesmo sob o entendimento atual do STJ sobre o conceito de insumo, a Fiscalização concluiu que os créditos não poderiam ser validados, diante da insuficiência de provas e da limitação das planilhas a parte dos valores declarados no Dacon.

Por fim, entendeu-se que a própria contratação da consultoria demonstrava a ausência de estrutura de controle e organização da Contribuinte para gerir adequadamente os créditos de PIS/Cofins, o que fragilizava os fundamentos de sua defesa.

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 ressarcimento de créditos de PIS Exportação, apurados no 1º trimestre de 2009 sob o regime não cumulativo, no valor de R\$ 29.525.728,83. 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 preliminar de nulidade:

A Recorrente sustenta, desde logo, a nulidade do despacho decisório originário e da decisão recorrida, em razão da ausência de fundamentação quanto aos argumentos que teriam embasado o Relatório DEMAC/RJO, utilizado como base para o indeferimento de parcela substancial do saldo creditório pleiteado. Alega, ainda, que as informações oportunamente apresentadas à Fiscalização não teriam sido devidamente consideradas, tampouco analisadas no acórdão recorrido, especialmente no que tange ao indeferimento da prova pericial requerida.

De fato, a prova pericial 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.

Entretanto, ambas as partes, Fisco e Recorrente, atuaram 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.

É importante destacar ainda que a fase de constituição do crédito tributário, no âmbito do procedimento fiscal, possui natureza inquisitória, não estando submetida ao contraditório formal. O contraditório, nesses casos, se estabelece com a notificação do sujeito passivo para apresentação de impugnação, oportunidade que foi regularmente franqueada à ora recorrente, a qual, inclusive, exerceu integralmente o seu direito à ampla defesa na fase de julgamento em primeira instância.

Ademais, o presente recurso voluntário representa nova oportunidade de manifestação no âmbito do contencioso administrativo fiscal, reforçando a inexistência de qualquer obstáculo ao exercício do direito de defesa. A recorrente teve acesso pleno aos elementos constantes do processo, citando inclusive o posicionamento da montadora sobre o conceito de bônus, e exerceu de forma reiterada sua defesa técnica.

No tocante à alegação de nulidade do despacho decisório originário, sob o argumento de que a autoridade fiscal teria deixado de exaurir o seu poder-dever de lançar, observa-se que tal alegação não encontra respaldo nos elementos constantes dos autos.

Com efeito, não se identificam indícios de omissão quanto à análise das informações disponíveis à época do lançamento. Ao contrário, verifica-se que a autoridade lançadora atuou com base na legislação vigente, adotando critérios objetivos e fundamentação compatível com o entendimento então consolidado, em estrita observância ao princípio da legalidade.

Além disso, a simples discordância da Recorrente quanto à extensão ou aos fundamentos do lançamento não tem o condão de configurar vício formal apto a ensejar sua nulidade. Não há nos autos qualquer demonstração de que a autoridade tenha se omitido quanto à verificação dos fatos tributários ou que tenha deixado de exercer sua competência legal de forma motivada.

Ademais, em conformidade com o entendimento deste Colegiado, observa-se que a nulidade no processo administrativo fiscal se encontra disciplinada nos arts. 59 a 61 do Decreto nº 70.235/72. De acordo com o art. 59, a nulidade está restrita aos atos lavrados por pessoa incompetente ou às decisões proferidas com preterição do direito de defesa. Já o art. 60 dispõe que irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade, salvo se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo e não tiverem sido por ele causadas, ou se influírem na solução do litígio.

No presente caso, os pedidos de compensação foram analisados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente, e contêm os elementos exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, incluindo descrição dos fatos, demonstração dos valores e motivação clara e detalhada. Assim, não se vislumbra qualquer hipótese legal de nulidade.

Nestes termos, afastam-se as preliminares de nulidade suscitadas.

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 e seguindo 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 extrativa, 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*, 2ª 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.

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

3. Do creditamento referente aos bens:

A Fiscalização procedeu à glosa dos créditos relacionados a bens e materiais classificados como de uso e consumo, os quais não foram reconhecidos como insumos nos termos da legislação vigente à época dos fatos geradores. Ficou constatado ainda 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 e lubrificantes, não foram apresentados elementos capazes de demonstrar sua efetiva utilização em etapas diretamente relacionadas à produção de bens destinados à venda.

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.

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.

4. 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.

Cita-se ainda a Súmula CARF nº 232, a qual veda expressamente o creditamento das despesas portuárias na exportação de produtos acabados, por não se qualificarem como insumos do processo produtivo do exportador, *in verbis*:

SÚMULA CARF Nº 232

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

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.

Acórdãos Precedentes: 9303-015.131, 9303-015.265, 9303-015.949.

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 extrativa, 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 3ª 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/3ª 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.º 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.

5. 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, já está consolidado o entendimento da Súmula CARF nº 217, de observância obrigatória por este Colegiado:

Súmula CARF nº 217

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

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

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

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

6. Do creditamento referente aos bens do ativo imobilizado:

Não obstante as alegações apresentadas, entendeu a Fiscalização — entendimento este mantido pela instância de origem — que os materiais adquiridos, tais como trilhos, contra-trilhos, dormentes, outros materiais de fixação, locomotivas e vagões, utilizados na composição da superestrutura ferroviária, estão vinculados à atividade logística da empresa, e não diretamente à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços tributados. Por essa razão, foi promovida a glosa dos créditos ora impugnada.

Alega a Recorrente que os bens adquiridos, por integrarem a superestrutura da linha férrea, teriam relação direta com seu objeto social, qual seja, a exploração do tráfego ferroviário, conforme previsto em seu Estatuto Social. Sustenta que a prestação de serviços nessa atividade dependeria necessariamente da utilização de trilhos, dormentes, perfis e demais materiais que compõem a via permanente. Aduz, ainda, que as notas fiscais acostadas aos autos comprovariam a efetiva prestação de serviços de transporte ferroviário a terceiros. Por fim, argumenta que, no reconhecimento de créditos decorrentes da depreciação do ativo imobilizado, não se pode perder de vista que o regime da não cumulatividade visa desonerar todo o ciclo operacional relacionado à consecução do objeto social da empresa.

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, 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.

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

7. 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

DOCUMENTO VALIDADO