



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720407/2012-15
ACÓRDÃO	3101-004.436 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 98 DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. FLUXO FERROVIA E PORTO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS NA CONDIÇÃO DE INSUMOS. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. TRÍADE MINA-FERROVIA-PORTO. POSSIBILIDADE. DOCUMENTO VALIDADO.

Considerando que as atividades relativas aos fluxos “Ferrovia” e “Porto” são desenvolvidas pela própria empresa, bem como, que há uma inegável indissociação entre as atividades desenvolvidas a partir da tríade mina - ferrovia - porto, deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre os bens e serviços utilizados como insumo no desenvolvimento de tais atividades, com base no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

Conforme determinação do art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do art. 16 do Decreto 70.235/72 e dos art. 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 217.

A negativa do crédito de frete de produtos acabados, ainda que para a formação de lotes de exportação, resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF nº 217, aprovada pela 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.”

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária ou, então, pelo óbice à ciência do ato administrativo auto de infração e/ou despacho decisório, impedindo o sujeito passivo de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO E DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da Súmula CARF nº 163, o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto” no processo produtivo, reverter as glosas referentes a estudos e pesquisas, ao serviço de prospecção, ao serviço de sondagens, aos serviços de geologia. Vencidos Conselheiro Ramon Silva Cunha que manteve as glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto”, serviços estudo e pesquisas, ao serviço de prospecção, ao serviço de sondagens, aos serviços de geologia e serviços de logística. Vencido Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho que manteve as glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto”.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 1259.672, proferido pela 17ª Turma da DRJ/RJ1 na sessão de 17 de setembro de 2013, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, reconhecendo em parte o direito creditório pleiteado.

O presente processo versa sobre pedido de ressarcimento (PER), vinculado a declaração de compensação (Dcomp), relativo a créditos de PIS-Exportação, apurados no quarto trimestre de 2008, pelo regime não cumulativo.

A autoridade fiscal efetuou glosas de:

- i) Créditos de frete ferroviário de minério de ferro (produto acabado) das minas para os terminais de descarga;
- ii) Créditos sobre aquisições efetuadas no segundo trimestre de 2007, como se fossem do 4º trimestre de 2008. 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;
- iii) Créditos relativos a bens do Ativo Imobilizado, 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 de aço e de madeira de lei, sistema de travamento Frame Brace, Notebooks, mobiliário e livros;

Sobreveio decisão de primeira instância, reconhecendo erro na apuração de dezembro de 2008, pois foi utilizado para rateio o valor glosado quando o correto seria o valor confirmado.

Em Voluntário, a Recorrente alega, em preliminar, a nulidade da autuação e da decisão recorrida ante a negativa de realização de perícia. No mérito, a regularidade da base de cálculo dos créditos no tocante a bens e serviços utilizados como insumos; a legitimidade dos créditos derivados das despesas de frete; a legitimidade dos créditos no tocante serviços de operação portuária, de pesquisas e sondagens; a legitimidade dos créditos no tocante a bens do ativo imobilizado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Renan Gomes Rego**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

Da preliminar de nulidade

Argumenta a parte Recorrente que é nulo o despacho decisório que considerou indevidos os créditos apropriados, glosando-os sem justificativa concreta e objetiva, o que a prejudica o direito de defesa na medida em que impede de contrapor adequadamente os argumentos fiscais, ante a ausência de elementos concretos e objetivos a justificar a glosa.

Alega-se, ainda, a nulidade da autuação e da decisão recorrida ante a negativa de realização de perícia.

Sem razão à Recorrente, pois a autuação fiscal demonstrou de forma clara e precisa os fatos, vale dizer, os motivos das glosas que suportaram o procedimento fiscal em questão, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente dos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ao pedido de perícia, registro a previsão da Súmula CARF nº 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Demais disso, revela salientar que o cerceamento do direito de defesa se dá pela ocorrência de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária ou, então, pelo óbice à ciência do ato administrativo, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica no caso. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de

juízo, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa da Recorrente.

Sem mais, rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada.

Do mérito

Da alegação de legitimidade dos créditos no tocante a serviços utilizados como insumos

O acórdão recorrido manteve a glosa relativa aos denominados 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.

Ressalta-se que o entendimento acerca do complexo e especializado fluxo operacional da Recorrente foi amplamente debatido por esta Turma Julgadora em duas sessões de julgamento.

Nesses debates, consolidou-se a tese de que as atividades de ferrovia, estocagem e carregamento são, de fato, executadas pela VALE, referentes às fases *ferrovia e porto* no processo produtivo.

Assim, os créditos são devidamente apropriados em relação às despesas com bens e serviços necessários à realização dessas atividades — como óleo combustível, óleo lubrificante, manutenção preventiva e corretiva, logística estrutural, entre outros. Esse posicionamento foi registrado nos Acórdãos nº 3101-004.241, de 11 de novembro de 2025, e nº 3101-004.408, de 11 de dezembro de 2025.

Nessa perspectiva, trago excerto do voto do ilustre Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, que foi acompanhado pela maioria desta Turma, para reverter as glosas de gastos nas fases ferrovia e porto (Acórdão nº 3101-004.243, de 11 de novembro de 2025):

Conforme restou demonstrado, os fluxos FERROVIA e PORTO se referem às atividades desenvolvidas pela VALE para transporte do minério pela ferrovia até o seu efetivo carregamento aos porões dos navios com destino à exportação. Assim, não se trata de meras despesas suportadas pela empresa, mas de efetivas atividades desenvolvidas pela VALE para possibilitar e executar o transporte, estocagem e carregamento do minério até o porto.

Neste sentido, o Estatuto Social da empresa é claro ao apontar que o aproveitamento de jazidas minerais envolve pesquisa, exploração, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, embarque e comércio de bens minerais, sendo que o objeto social da VALE compreende não só a extração, beneficiamento e industrialização do minério, mas também a construção de ferrovias, com operação e exploração do tráfego ferroviário próprio ou de terceiros; a construção e operação de terminais marítimos próprios ou de terceiros, bem como, exploração das atividades de navegação e de apoio portuário; e a prestação de serviços de logística integrada de transporte de carga, compreendendo a

captação, armazenagem, transbordo, distribuição e entrega no contexto de um sistema multimodal de transporte.

Ademais, restou incontroversamente demonstrado, com base em prova documental e pericial, que as atividades de ferrovia, estocagem e carregamento são efetivamente desenvolvidas pela VALE, sendo os créditos apropriados sobre os gastos com bens e serviços incorridos para a sua execução, como óleo combustível, óleo lubrificante, manutenção preventiva e/ou corretiva, logística estrutural, entre vários outros.

Vejam que transporte, estocagem e carregamento são atividades que permitem o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, com base no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, por se enquadrarem no tipo “prestação de serviço”, o que gerou, inclusive, o reconhecimento pela própria fiscalização do direito à apropriação de créditos sobre insumos no que se refere ao exercício de tais atividades para terceiros.

(...)

Isto porque, em razão de diversas características específicas da mineração, como a localização das minas em locais isolados e de difícil acesso, a necessidade de investimento maciço em infraestrutura e a concentração do mercado, cumuladas com a extensão territorial brasileira, a atividade desenvolvida pela VALE estaria obstada caso ela não investisse diretamente no desenvolvimento da estrutura ferroviária e portuária e na execução do transporte, estocagem e carregamento do minério por conta própria, de modo que não há como se analisar o seu processo produtivo de forma linear, uma vez que diversos gastos relativos à estrutura e aos serviços portuários e ferroviários acabam por anteceder o próprio processo de extração do minério.

Neste sentido, merecem referência os seguintes dispositivos do Decreto-lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967 (Código de Minas):

(...)

Desta forma, deve ser reconhecida a legitimidade da apropriação de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, sobre os gastos com bens e serviços utilizados na condição de insumos nas atividades desenvolvidas pela recorrente nas fases “Ferrovia” e “Porto”, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

Cumpra destacar a evidente distinção entre o presente caso e os entendimentos firmados por este e. Tribunal Administrativo nas Súmulas CARF nº 2175 e 2326, uma vez que, enquanto as Súmulas tratam de gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados e despesas portuárias incorridas na exportação de produtos acabados pelo exportador, no presente caso, como vimos, a recorrente é quem executa as atividades ferroviária e portuária, o que lhe permite o aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, sobre os bens e serviços utilizados como insumo no desenvolvimento de tais atividades, razão pela qual entendo pela não subsunção do caso concreto ao entendimento sumulado, inexistindo, por conseguinte, inobservância ao enunciado de súmula do CARF, nos termos do artigo 85, inciso VI, do RICARF.

Frise-se: o direito creditório não foi apropriado sobre gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados, nem com despesas portuárias incorridas na exportação

de produtos acabados, mas com bens e serviços utilizados pela VALE para desenvolver tais atividades por conta própria, em razão das peculiaridades da atividade de mineração.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico para reverter as glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto”.

Com efeito, os **serviços de operação portuária** e **de dragagem** constituem despesas inseridas no próprio processo produtivo da Recorrente. Tais atividades ocorrem após a extração do minério, mas ainda dentro de uma etapa produtiva específica, necessária para que o produto seja colocado à disposição do mercado. Em outras palavras, sem os dispêndios vinculados às fases de ferrovia e de porto, o minério não alcançaria o cliente final, dada a complexidade da cadeia logística inerente à atividade minerária.

Ainda, efetuou-se a glosa sobre os **serviços de logística**, pois se entendia que são serviços de manutenção em equipamentos ferroviários e, portanto, associados ao escoamento do produto acabado.

Para tais gastos, a Recorrente alega que são utilizados para garantir a agilidade e a segurança no transporte do minério e das cargas, através de uma rede logística que integra minas, ferrovias, navios e portos.

Com razão à Recorrente, pois, na verdade, trata-se de serviços que visam a manutenção da logística de escoamento dos minérios no fluxo operacional produtivo, a saber: mina, ferrovia e porto.

Defendo, ainda, a reversão da glosa sobre os gastos com **estudos e pesquisas**, **prospecção** e **sondagens** e **serviços de geologia**.

Defende a autoridade fiscal que tais serviços são utilizados na fase anterior ao processo produtivo da Recorrente e, por isso, não gerariam créditos.

No entanto, verifico que esses serviços, além de essenciais e relevantes para a mineradora em relação ao seu processo produtivo, situam-se em etapa anterior ao ciclo de extração do minério. Ressalto meu entendimento de que o creditamento previsto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 é legalmente permitido mesmo antes do início do processo produtivo propriamente dito, desde que os insumos — direta ou indiretamente — sejam utilizados na produção até o encerramento desse ciclo.

Assim, voto por reverter às glosas de créditos sobre os gastos com estudos e pesquisas, prospecção e sondagens e serviços de geologia.

Diante do exposto, neste tópico, voto por **reverter as glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto” no processo produtivo (tais como serviços de operação portuária, de dragagem e serviços logísticos), assim como reverter as glosas referentes a estudos e pesquisas, ao serviço de prospecção, ao serviço de sondagens, aos serviços de geologia.**

Da alegação de legitimidade dos créditos no tocante a bens do ativo imobilizado

Para a autoridade fiscal, bens do ativo imobilizado só geram crédito quando se enquadram em bens adquiridos para a utilização na produção de bens destinados à venda ou adquiridos para utilização na prestação de serviços, o que não foi o caso dos bens glosados, tais como: locomotivas; vagões de transporte de minério de ferro; dormentes ferroviários; caminhões; barcos de alumínio; Notebooks; mobiliário; livros; material de escritório e etc.

Senão, vejamos:

Compulsando a memória de cálculo fornecida pela interessada, e considerando o exposto, constata-se que a empresa computou equipamentos e máquinas que não se enquadram nas hipóteses previstas na legislação, dentre os quais, podem ser citados: locomotivas; vagões de transporte de minério de ferro; dormentes ferroviários; caminhões; barcos de alumínio; Notebooks; mobiliário; livros; material de escritório e etc.

As máquinas e os equipamentos ferroviários compõem a grande parcela dos créditos a serem glosados. Nesse sentido, cabe esclarecer que o traslado do minério produzido pela VALE S/A e efetuado pelas suas ferrovias não se confundem com a produção do referido produto. Trata-se de serviço auxiliar executado em momento posterior, no escoamento e na distribuição do que foi produzido. 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).

O referido entendimento para os equipamentos ferroviários aplica-se às outras aquisições relacionadas – caminhões, barcos, equipamentos de informática, mobiliário, equipamentos médicos e etc -, motivo pelo qual os correspondentes valores também devem ser desconsiderados no compute dos créditos de PIS não-cumulativo.

Por sua vez, a Recorrente explica que o transporte das minas ao porto via ferroviária é uma etapa indissociável da operação de venda do minério, envolvendo as diversas etapas de transporte até sua entrega no exterior.

No tocante às máquinas e aos equipamentos ferroviários (locomotivas; vagões de transporte de minério de ferro; dormentes ferroviários; caminhões; barcos de alumínio), julgo pela legitimidade dos créditos desses bens imobilizados, conforme se extrai do entendimento acima, ante a comprovação de que as fases de *ferrovia* e *porto* compõem o processo produtivo da empresa.

Todavia, não há nos autos qualquer comprovação de que os gastos equipamentos de informática, mobiliário, equipamentos médicos, livros e material de escritório estão vinculados a exploração do trecho de via arrendada pela União federal. Em outras palavras, não há comprovação de que tais bens imobilizados foram utilizados no processo produtivo da empresa ou na prestação de serviços, conforme preceitua o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10833/2003.

Assim, **reverso somente as glosas de créditos do ativo imobilizado de máquinas e equipamentos ferroviários relacionados a fases “Ferrovia” e “Porto” no processo produtivo** (locomotivas; vagões de transporte de minério de ferro; dormentes ferroviários; caminhões; barcos de alumínio).

Da alegação de legitimidade dos créditos derivados das despesas de frete

A glosa efetuada foi sobre as despesas de serviços de transporte registradas no CFOP 1352 para produtos para revenda.

Segundo Recorrente, trata-se do transporte dos produtos (minério) das minas até o porto, via ferrovia, para formação de lotes para exportação. Defende que tal procedimento ocorre, por imposição legal, nos termos do Convênio ICMS 83/2006.

No entanto, é pacífico o entendimento no âmbito deste Conselho de que não há direito ao crédito sobre frete de produtos acabados, vide 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.

É incontroverso nos autos que os fretes são de produtos acabados e que se referem à remessa para estabelecimento da própria empresa para formação de lote a ser exportado.

Logo, aplica-se ao caso a Súmula CARF nº 217, para manter a glosa sobre tais dispêndios.

Do dispositivo

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto” no processo produtivo, reverter as glosas referentes a estudos e pesquisas, ao serviço de prospecção, ao serviço de sondagens, aos serviços de geologia.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego