



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720408/2012-51
ACÓRDÃO	3301-014.930 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

SÚMULA CARF Nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE INEXISTENTE.

Carece de motivação legítima para decretação de nulidade do despacho decisório, uma vez que o despacho decisório não é lançamento tributário, para atender os preceitos do art. 142 do CTN, e não houve glosa de créditos da recorrente, apenas não foi homologada compensação porque o crédito apontado foi utilizado em outra compensação.

DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. NULIDADE.

Demonstrados os cálculos e a apuração efetuada e possuindo o despacho decisório todos os requisitos necessários à sua formalização, sendo proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa e onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de provar a existência e a qualidade do seu direito creditório, não cabendo transferir esse mister à atividade fiscalizatória. O princípio da verdade material implica a flexibilização do procedimento probante, mas não serve para suprimir o descuido do contribuinte em provar seu direito, em especial quando intimado na fase fiscalizatória para cumprir com este ônus.

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre bens e serviços utilizados nos fluxos A, B, C e F e sobre as despesas portuárias vinculadas à prestação de serviços portuários, conforme rateio definido no voto, em relação ao fluxo D, vencidas as Conselheiras Rachel Freixo Chaves e Keli Campos de Lima quanto aos creditamento sobre fretes da empresa MRS, bens e serviços utilizados no fluxo E e sobre despesas de depreciação dos bens do ativo imobilizado. A Conselheira Rachel Freixo Chaves apresentará declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Derouledé – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Derouledé (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos até aqui ocorridos, transcrevo a seguir trecho do relatório da DRJ:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento nº 10721.97908.291111.1.1.087678, no montante de R\$ 27.256.147,53, relativo a crédito de PIS-Exportação, apurado no terceiro trimestre de 2008, pelo regime não-cumulativo.

Vinculado ao referido direito creditório, foi transmitida a Declaração de Compensação nº 33095.96191.291111.1.3.089133.

A DEMAC/RJO emitiu Parecer Conclusivo nº 068/2013 e Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório de R\$ 11.484.653,36 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 que tange aos créditos referentes a aquisições de bens para revenda, por intermédio das planilhas fornecidas pela contribuinte, verificou-se que os valores que compõe o mencionado item no ano-calendário de 2008 são os a seguir relacionados:

CFOP	Subtotais (R\$)
1102	292.542.700,72
1352	1.250.558.906,35
1353	147.454,82
2102	63.470.726,78
2352	291.228,52
Total	1.607.011.017,19

4. Tendo em vista os dados mencionados, a interessada foi intimada a explicar o 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, bem como a apresentar determinadas notas fiscais;
5. Em sua resposta, a Vale S/A afirmou: “O serviço de transporte classificado na linha de “Produtos para Revenda” trata, principalmente, do transporte realizado das minas para o porto, de onde o minério é embarcado para o exterior. A utilização desta linha foi apenas uma classificação (a classificação poderia ser na linha de “Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda” ou “bens utilizados como insumo”);
6. Mediante tal assertiva é possível concluir que parte das despesas de fretes informadas como créditos oriundos da aquisição de produtos para revenda, na verdade, não se relacionam com este tipo de operação;
7. A questão praticamente se restringe à análise dos serviços de transporte prestados pela MRS Logística, CNPJ n.º 01.417.222/000339. Com efeito, a referida empresa efetuou serviços em 2008 que totalizam R\$ 1.212.612.583,00, os quais, em suma, referem-se ao transporte ferroviário de minério de ferro das minas para os terminais de descarga em Guaíba e em Sepetiba. O traslado de minério de ferro das minas para os portos configura transporte de seu produto acabado e pronto para comercialização;
8. Intimada, a contribuinte esclareceu que o minério é remetido ao porto por partes para a formação do lote, formado o lote o transporte para o exterior é feito por navio. O Frete da primeira etapa é pago pelo vendedor e a movimentação do produto se dá após o fechamento do contrato de venda;
9. Considerando o erro de preenchimento do DACON, a demora no atendimento à Administração Tributária e a parca documentação trazida à baila, pode-se inferir que a contribuinte não se preocupou em lastrear os referidos valores informados como créditos nas aquisições de bens para revenda. Com efeito, a apresentação de um único conjunto de notas fiscais referentes a apenas uma operação de venda, desamparada de qualquer contrato ou pedido, depois de quase três meses da data de ciência de intimação específica para a comprovação do crédito em análise, não é compatível, nem com a ordem de grandeza dos valores envolvidos, nem com o avançado nível de governança corporativa com a qual sabidamente a VALE S/A é administrada;
10. Sem dúvida, o montante dos créditos envolvidos, que abrange importâncias relativas não só a 2008, mas também outras referentes aos anos calendário de 2009 e 2010, merece conjunto probatório mais robusto que o ofertado pela interessada nº ressarcimento. Desta forma, cabe glosar os valores referentes aos serviços de transporte prestados pela MRS Logística por falta de comprovação dos créditos informados no DACON;

11. Firme-se ainda que, mesmo se o aludido processo de escoamento da produção de minério de ferro tivesse sido plenamente comprovado, com a elaboração de planilhas explicativas e a apresentação de vasta documentação, contento contratos, pedidos, notas fiscais, despachos de carga e etc, não está correto sob o ponto de vista da Administração Federal, a interpretação da legislação tributária efetuada pela empresa e a correspondente passagem da norma geral abstrata para a norma individual concreta. Primeiro, porque a referida hipótese não encontra respaldo nos próprios procedimentos da empresa, posto que a VALE S/A nada informou a título de créditos oriundos de despesas com fretes na operação de venda nº seu Demonstrativo de Apuração das Contribuições – Dacon. Segundo, a requerente não prova que no momento do transporte ferroviário o produto já estava vendido, mas sim, apenas infere tal fato, argumentando que o minério de ferro produzido já está com a venda comprometida por força dos contratos de fornecimento celebrados. Terceiro, a interpretação esposada pela interessada não se coaduna com o entendimento pacificado na Receita Federal do Brasil sobre o assunto;

12. Cita Solução de Divergência elaborada pela COSIT onde consta que :

“...dos valores apurados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas, não poderão ser descontados créditos destas contribuições calculados sobre os valores das despesas efetuadas com fretes, mesmo que pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país, nas operações de transporte de mercadorias acabadas, entre as suas fabricas e os seus centros de distribuição, por se tratar de operação que não se enquadra literalmente como sendo operação de venda de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes.”

13. O transporte do minério das minas da Vale para o Porto tem natureza de transporte interno e, portanto, não tem previsão legal para apuração de créditos da não cumulatividade;

14. 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;

15. No item Serviços utilizados como insumos, a interessada registrou aquisições efetuadas no segundo trimestre de 2007, como se fossem do 3º 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;

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 de aço e de madeira de lei, sistema de travamento Frame Brace, Notebooks, mobiliário e livros;

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

18. Entretanto, no presente caso, constatase 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 refirase apenas ao pedido de ressarcimento do 3º trimestre de 2008, 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 02/07/2013 e apresentou manifestação de inconformidade (fls.786/1.043) em 01/08/2013, alegando em síntese:

1. Nulidade da autuação por falta de exaurimento do poderdever 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 baseouse nos CFOP s 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 a 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. Quanto à despesa de frete das minas para os portos o parecer glosou a despesa sob o fundamento de que não há prova de que no momento do transporte ferroviário o produto já estava vendido; 10. Informa que o produto é transportado para formação de lote de exportação quando já tem sua venda comprometida e que os navios somente partem quando a carga está completa, portanto, há intervalo de datas entre as remessas para formação de lotes e a da exportação, que as sucedem;

11. Cita decisão do STJ que permitiu a apuração de crédito no transporte de veículo da fábrica para a concessionária para futura revenda;

12. Alega que o despacho afirmou que apenas o frete contratado para entrega de produtos acabados diretamente aos clientes adquirentes gera créditos, contudo, o CARF estendeu o direito a crédito também ao frete entre estabelecimentos da própria empresa, desde que se refira à transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos;

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

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

16. 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;

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

18. 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;

19. 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;

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

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

Em sessão de 22/08/2013, a DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente (Acórdão nº 12-58.820), tendo adotado a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

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: 01/07/2008 a 30/09/2008

INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃOCUMULATIVIDADE.

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 DEPRECIÇÃO. 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.

Em 18/10/2013, a Recorrente interpôs seu recurso voluntário, tendo aduzido razões semelhantes às aquelas já apresentadas em sua manifestação de inconformidade, acrescendo preliminar de nulidade por negativa de perícia.

Em sessão de 26/04/2017, decidiu esta Turma Julgadora pela conversão do julgamento em diligência, tendo-se requisitado à fiscalização as seguintes providências:

- a) elaborar relatório identificando quais dos bens e serviços utilizados que foram objeto de glosa com a indicação dos motivos para o indeferimento do pleito do contribuinte, bem como, se julgar necessário, de manifestar se quanto as informações trazidas nos laudos técnicos;
- b) ofertar ao Contribuinte, bem como à Fazenda Pública, oportunidade para que possam contra arrazoar, se entenderem necessário, acerca do relatório produzido.

No relatório de diligência de 13/06/2019, o Auditor concluiu pela insuficiência probatória para a validação dos créditos:

Diante dos fatos expostos, para esta Fiscalização, mesmo desconsiderando os conceitos estabelecidos na IN SRF n.º 404, de 2004, e aplicando o entendimento do STJ sobre o assunto, não seria possível validar os créditos de PIS pleiteados pela contribuinte, pois falta conjunto probatório hábil a amparar as suas alegações, tendo em vista que as memórias de cálculo apresentadas pela impugnante restringiram-se a apenas parte dos valores informados no Dacon e as planilhas apresentadas não permitem a plena verificação solicitada pelo CARF.

Por fim, cabe repisar que foram acostadas aos autos: as planilhas apresentadas pela contribuinte na fase inquisitória e no âmbito desta diligência e as planilhas elaboradas pela fiscalização a partir dos arquivos acostados ao processo, nas quais foram inseridas tabelas dinâmicas e filtros para auxiliar os ilustres conselheiros na tarefa de identificar os créditos de PIS que a mineradora faz jus. Não obstante, fica a Demac/RJO a disposição para dirimir novas dúvidas e refazer os cálculos que o CARF julgarem devidos em decorrência de posicionamentos favoráveis à contribuinte.

Em sessão de 17/02/2020, esta Turma Julgadora decidiu por uma nova conversão do julgamento em diligência, para que a Recorrente apresentasse esclarecimentos e documentos correlacionando os gastos ao conceito de insumo da tese vinculante fixada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR (temas nº 779 e 780).

Em 04/01/2021, o Auditor informou a juntada dos seguintes documentos pela Recorrente:

- (a) Carta nº 184/2020;
- (b) Fluxo Operacional Produtivo;
- (c) Laudo de Engenharia e Produção;
- (d) Planilha “Base de Créditos Glosados”, onde há a apresentação dos itens à luz dos critérios de essencialidade e relevância.

Após o atendimento dessas requisições feitas às Recorrente, o processo retornou para o julgamento por esta Turma.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

De partida, não conheço das razões recursais que buscam afastar a aplicação de leis e atos normativos com base em matérias constitucionais, pois há vedação nesse sentido imposta pela Súmula CARF nº 02.

Feita essa consideração preambular, passo à análise do tópico preliminar do recurso voluntário.

I – Preliminares**I.1. – Da nulidade do despacho decisório e do acórdão da DRJ**

Em tópico preliminar, alega a Recorrente que a autoridade fiscal teria adotado critérios genéricos para negar o direito creditório pleiteado, o que teria resultado em vício no lançamento tributário (cf. art. 142, CTN), tendo trazido alguns exemplos de supostos erros cometidos pela Fiscalização no que diz respeito à análise de informações e documentos.

De início, como se trata de despacho decisório, não há que se falar em nulidade do lançamento, pois, nesse ato, apenas não se homologa o direito creditório pleiteado pela contribuinte. Assim é a jurisprudência no CARF:

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE INEXISTENTE.

Carece de motivação legítima para decretação de nulidade do despacho decisório, uma vez que o despacho decisório não é lançamento tributário, para atender os preceitos do art. 142 do CTN, e não houve glosa de créditos da recorrente, apenas não foi homologada compensação porque o crédito apontado foi utilizado em outra compensação.

(CARF. Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 18490.720058/2015-59. Acórdão nº 3302-008.682. Pub. 28/08/2020)

Depois, em que pese a possibilidade de existência de equívocos de análise da legislação e do conjunto probatório eventualmente cometidos pela Fiscalização, erros dessa natureza não inviabilizam o exercício dos direitos à ampla defesa e ao contraditório da contribuinte, razão pela qual não são motivos suficientes para a anulação do despacho decisório, sendo essa a jurisprudência prevalente no CARF:

DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. NULIDADE.

Demonstrados os cálculos e a apuração efetuada e possuindo o despacho decisório todos os requisitos necessários à sua formalização, sendo proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa e onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade.

(CARF. Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção. PAF nº 10840.900756/2013-45. Acórdão nº 1402-004.640. Pub.: 20/08/2020)

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.

(CARF. Primeira Turma Extraordinária da Terceira Seção. PAF nº 10120.000597/2006-83. Acórdão nº 3001-000.650. Pub.: 10/01/2019)

Aliás, é relevante aqui pontuar que tais questões evocadas pela Recorrente, se e quando pertinentes, dizem respeito ao próprio mérito do direito creditório, pontos esses que serão apreciados neste voto sob essa específica perspectiva.

Relativamente à decisão recorrida, alega a Recorrente que a DRJ desconsiderou circunstâncias que demandavam o aprofundamento probatório e que, por não se ter convertido o julgamento em diligência, haveria nulidade por cerceamento aos direitos à ampla defesa e ao contraditório.

Quanto a esse ponto, é relevante pontuar que a designação de diligência/perícia é dependente do juízo do Julgador acerca de necessidade do procedimento, indeferindo o pedido sempre que considerar que o ato é prescindível ou impraticável, conforme previsto no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972.

Ademais, ao se analisar a decisão da DRJ, o que se verifica é que o colegiado fez a apreciação dos pontos controvertidos e fundamentou as suas conclusões de forma coerente, dando integral cumprimento ao princípio do livre convencimento motivado do julgador, previsto no art. 371 do CPC. E em razão disso, a Recorrente conseguiu apresentar todos os seus pontos de inconformismo, o que evidencia que não se está diante de caso de nulidade de decisão.

E ainda que assim não fosse, tem-se que o pedido da Recorrente pela diligência já foi atendido por esta E. Turma Julgadora, que determinou a realização desse ato de aprofundamento probatório em duas oportunidades.

Desta feita, pelos argumentos aqui apresentados, voto pela rejeição da preliminar arguida.

II – Mérito

II.1. Do conceito de insumo

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, e (b) 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.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

(...) Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

(...) 4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Especificamente em relação às despesas decorrentes de imposição legal, a Nota da PGFN esclarece que se trata de “itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos”:

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

E procedidas a considerações sobre o entendimento deste Julgador sobre o alcance do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, vamos à análise casuística das rubricas que foram objeto de questionamento.

II.1.1. – Bens para revenda. Dos créditos apurados sobre os gastos com fretes contratados com a MRS Logística

Na linha do DACON relativa aos “Bens para Revenda”, a Fiscalização identificou que cerca de 77% das operações se referiam à contratação de fretes (CFOP 1352), e buscou averiguar o motivo junto à contribuinte.

Em resposta, a contribuinte esclareceu que se tratava de um erro de preenchimento do DACON, e que tais operações se referiam ao transporte de minérios, da mina até o porto em que esses produtos eram exportados. Por considerar que não havia prova suficiente de que os fretes estavam diretamente atrelados à operação de venda/exportação, houve a glosa dos créditos. É o que constou do Parecer que acompanhou o despacho decisório:

Nesse sentido, em que pese as Notas Fiscais da MRS indicarem o “Transporte de Mercadoria destinada ao exterior”, cabe verificar se o traslado ocorreu já inserido em uma venda realizada ou apenas dentro de uma operação logística da empresa.

Dentro deste contexto, e principalmente para oferecer a empresa oportunidade para corrigir os equívocos cometidos no preenchimento do DACON, a contribuinte foi intimada, em 23/08/2012, a apresentar planilhas anuais especificando os serviços que deveriam estar classificados como Despesas de Frete na operação de venda, nas quais contasse pelo menos: a) Número da Nota Fiscal de Vendas onde conste o valor da Despesa de Frete; b) Número do respectivo Conhecimento de Transporte; c) data de emissão da Nota Fiscal de Vendas e do Conhecimento de Transporte; d) data da efetiva entrada (ref. à despesa de frete); e) valor da Despesa de Frete; f) CNPJ do tomador e do prestador dos serviços.

A empresa somente respondeu sobre o assunto, em 14/11/2012, após três solicitações de prorrogação de prazo, acostando ao processo os documentos de fls. 356/382.

Reproduz-se a seguir parte dos esclarecimentos apresentados: (...)

Considerando o erro de preenchimento do DACON, a demora no atendimento à Administração Tributária e a parca documentação trazida à baila, pode-se inferir que a contribuinte não se preocupou em lastrear os referidos valores informados como créditos nas aquisições de bens para revenda. Com efeito, a apresentação de um único conjunto de notas fiscais referentes a apenas uma operação de venda, desamparada de qualquer contrato ou pedido, depois de quase três meses da data de ciência de intimação específica para a comprovação do crédito em análise, não é compatível, nem com a ordem de grandeza dos valores envolvidos, nem com o avançado nível de governança corporativa com a qual sabidamente a VALE S/A é administrada.

Sem dúvida, o montante dos créditos envolvidos, que abrange importâncias relativas não só a 2008, mas também outras referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010, merece conjunto probatório mais robusto que o ofertado pela interessada no ressarcimento.

Desta forma, cabe glosar os valores referentes aos serviços de transporte prestados pela MRS Logística por falta de comprovação dos créditos informados no DACON.

Em sede recursal, a Recorrente especificou que os gastos com frete que foram objeto de glosa se referiam à contratação de serviços de transporte ferroviário da empresa “MRS Logística”.

De acordo com a Recorrente, os fretes eram contratados para o transporte de minérios – classificados pela empresa como “produtos acabados” em planilha juntada em diligência - das áreas de extração até os portos, onde esses eram descarregados para a formação de lote de exportação, dentro de recintos alfandegados, sendo, posteriormente, embarcados para transporte marítimo ao estabelecimento de sua subsidiária estrangeira.

Para a defesa dos créditos, a Recorrente sustenta que o frete de produto acabado deve ser considerado como insumo (art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) ou, subsidiariamente, como custo vinculado à operação de venda (art. 3º, inc. IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003).

Relativamente à primeira linha de defesa, de possibilidade de apuração de créditos no frete de produtos acabados entre estabelecimentos de mesma titularidade, faz-se mandatória a aplicação da Súmula CARF nº 217, que é contrária à pretensão da contribuinte:

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.

Relativamente à segunda linha de defesa, a Recorrente juntou contrato de exportação vigente para o período fiscalizado, firmado entre a ela e sua subsidiária estrangeira, documento esse que foi analisado pela DRJ e considerado insuficiente para assegurar o direito creditório.

A posição da DRJ é acompanhada por este Julgador, pois, conforme detalhado desde a fase de fiscalização, a defesa dos gastos com frete como custo da operação de venda deveria ser suportada por notas fiscais de venda e conhecimentos de transporte que confirmassem as alegações feitas nas peças recursais, sendo insuficiente a simples apresentação do contrato de exportação firmado com a sua subsidiária estrangeira.

Neste ponto, é relevante destacar que aquele que alega possuir direito creditório tem o dever de comprová-lo, conforme previsto no art. 373, inc. I, do CPC.

Nesse sentido, é a jurisprudência do CARF:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de provar a existência e a qualidade do seu direito creditório, não cabendo transferir esse mister à atividade fiscalizatória. O princípio da verdade material implica a flexibilização do procedimento probante, mas não serve para suprimir o descuido do contribuinte em provar seu direito, em especial quando intimado na fase fiscalizatória para cumprir com este ônus.

(CARF. PAF nº 10880.000529/2002-99. Acórdão nº 3002-004.019. Pub.: 05/01/2026)

RESSARCIMENTO DE PIS-PASEP/COFINS. CRÉDITO DECLARADO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe ao contribuinte ônus em comprovar a existência do direito creditório alegado através de demonstrativos contábeis e fiscais. (CARF. Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção PAF nº 12585.720502/2011-77. Acórdão nº 3401-013.059. Pub.: 08/07/2024)

Desta feita, por insuficiência probatória, mantenho a decisão da DRJ sobre os gastos com frete da empresa “MRS Logística”.

II.1.2. – Das planilhas e laudos juntados em diligência

Relativamente aos bens e serviços utilizados como insumos, o parecer vinculado ao despacho decisório adotou os critérios das Instruções Normativas declaradas ilegais pela STJ, ensejando, por esse motivo, a dilação probatória promovida por esta Turma Julgadora.

Na primeira diligência, a Fiscalização demandou à Recorrente a juntada dos seguintes documentos:

- (a) *“1. Descrever os processos produtivos e de prestação de serviços da empresa, empregados no ano de 2008, por produto produzido e serviço prestado, atribuindo um código exclusivo a cada uma de suas etapas”;*
- (b) *“2. Apresentar planilha contendo as descrições detalhadas das respectivas etapas de produção/prestação de serviço por seu código/nome e, se for o caso, o respectivo item do laudo técnico apresentado ao longo da discussão administrativa.”;*
- (c) *“Apresentar planilhas referentes ao 3º trimestre de 2008 que complemente as informações contidas nos arquivos fornecidos originalmente para justificar os créditos informados nas seguintes linhas do Dacon:*

<i>Arquivo</i>
<i>01. Bens para Revenda</i>
<i>02. Bens Utilizados com Insumos</i>
<i>03. Serviços Utilizados como Insumos</i>
<i>10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado</i>

- (d) *Repetindo os dados constantes nas planilhas originais, a contribuinte deve complementar as informações já fornecidas, de forma que seja possível identificar a interferência de cada bem e serviço no processo produtivo, detalhando o modo de*

consumo/aplicação dos itens discriminados nos referidos arquivos, utilizando ao menos os campos detalhados a seguir:

i) Unidade de Controle;

ii) Conta Contábil;

iii) Centro de Custo;

iv) Código NCM de 8 (oito) posições dos itens;

v) Código e nome da etapa do processo produtivo/prestação de serviço em que cada item foi consumido ou aplicado (campos distintos);

vi) Item do Laudo Técnico vinculado;

vii) Quando o insumo foi aplicado na produção de bens, descrição e código NCM do bem produzido, (campos distintos);

viii) Quando o insumo for aplicado na prestação de serviços, descrição do serviço prestado;

ix) Quando o insumo foi consumido ou aplicado no imobilizado (insumos não imobilizados), descrição do respectivo ativo imobilizado e, caso existam, o seu código interno e o correspondente código NCM de 8 (oito) posições (campos distintos);

Após o recebimento dos documentos e respectiva análise, o Auditor elaborou relatório de informação fiscal inconclusivo, pois entendeu que a contribuinte não cumpriu com a sua solicitação na integralidade, uma vez que restringiu a análise apenas aos gastos que teriam sido objeto de glosa.

Em seu entendimento, para que as planilhas juntadas pela Recorrente pudessem ser aceitas, a totalidade dos gastos que ensejaram o pedido de crédito deveria passar por revisão. É o que consta do seguinte trecho do relatório de informação fiscal:

A comparação dos quadros mostra as diferenças entre os valores. Sobre o assunto, cabe salientar que, apesar de em seu recurso ao CARF, a contribuinte ter invocado várias vezes o princípio da verdade material para afastar a preclusão do direito de apresentação de provas documentais, ao ser intimada para apresentar as informações que referendariam o direito pleiteado, a empresa informou em suas respostas que restringiu os dados solicitados aos créditos glosados.

O procedimento da reclamante demonstra que a empresa foi seletiva na apresentação de seus dados, o que além de ser contra a busca da verdade material, inviabiliza o aprofundamento desta diligência pela Fiscalização e a plena verificação pelo emérito Conselho de qual é o papel de cada insumo informado no Dacon no processo produtivo do sujeito passivo.

Nesse sentido, importante notar que, em função da metodologia adotada pela auditoria responsável pela apreciação dos pedidos de ressarcimento, a qual se baseou nas respostas apresentadas pela empresa e demais informações repassadas pela Vale, como o Manual de Tomada de Créditos (fls. 225/242), o novo conjunto probatório pode até revelar que alguns créditos glosados não encontram guarita no entendimento aceito no STJ. Como já explicado, a auditoria original analisou o pedido de ressarcimento à luz da IN SRF n.º 404, de 2004, considerando a sistemática de apuração de créditos usada no ano de 2008 pela mineradora. Aqui, há que se ressaltar que a metodologia utilizada pela contribuinte à época era outra e possuía em suas particularidades tantos pontos benéficos à empresa, como outros prejudiciais.

Assim, se a Contribuinte pede a reapuração de seus créditos e o Conselho solicita a verificação dos vínculos dos créditos solicitados com os fluxos produtivos da empresa, **não pode a interessada aproveitar o que lhe era vantajoso no método original e reclamar outra apuração somente para o que não era favorável. Sem dúvidas, os novos critérios devem nortear toda a nova apuração de créditos.**

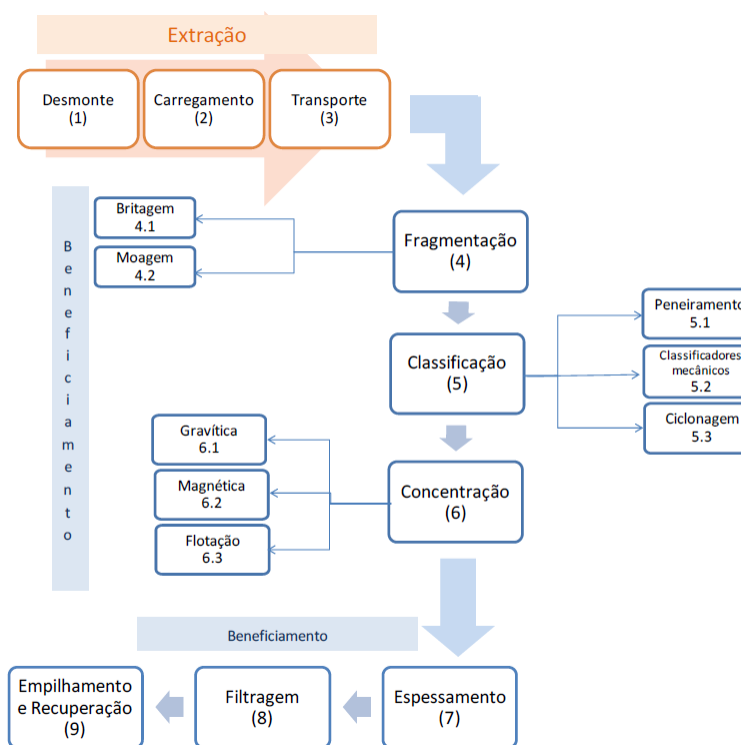
A meu ver, essa conclusão não se sustenta, isto porque, primeiro, se determinados gastos passaram sob o crivo mais severo nas Instruções Normativas declaradas ilegais pelo STJ, então, logicamente, passariam pelos critérios mais flexíveis de relevância e essencialidade para a caracterização como insumo; segundo, mesmo que a primeira premissa não se confirmasse, não pode o julgador adotar critérios jurídicos mais severos que aqueles já utilizados pela fiscalização, conforme prevê o art. 146, CTN; e em terceiro lugar, pode-se dizer que a limitação feita pela contribuinte contribui para a celeridade processual, à medida em que não sujeita à nova avaliação itens que, de antemão, já não eram objeto de qualquer controvérsia com o Fisco.

Desta forma, para se chegar a qualquer conclusão sobre a natureza jurídica desses gastos, faz-se necessário analisar o Relatório de Fluxo Operacional trazido pela Recorrente, conjuntamente com o laudo técnico e a planilha em que demonstra a vinculação existente entre cada item e etapa de seu processo produtivo.

II.1.2.1. – Relatório de Fluxo Operacional

No relatório de fluxo operacional juntado pela Recorrente, a sua atividade é descrita em 06 processos distintos, nomeadas e pormenorizadas em etapas sequenciais da seguinte forma:

(a) Fluxo A – Minério de Ferro:



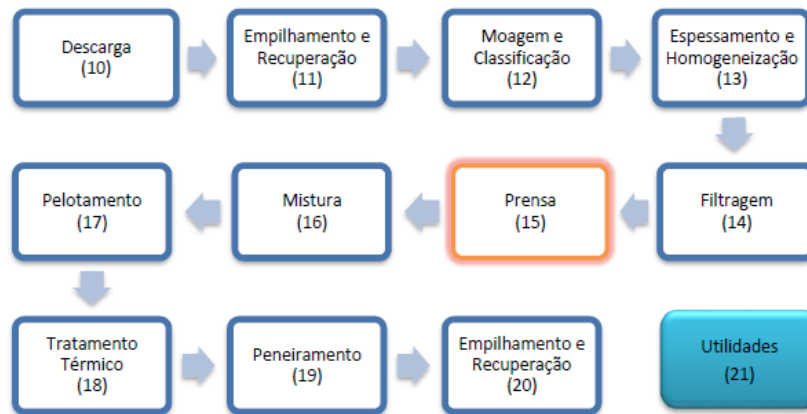
Ao se analisar o processo descrito no Fluxo A, identifica-se que todas as etapas (de 01 a 09) estão relacionadas à atividade de extração e processamento primário do minério de ferro.

Ademais, é relevante destacar que a totalidade do Fluxo A descreve uma etapa anterior à fase de pelotização do minério de ferro (Fluxo B), o que permite concluir que o produto final, bem como os custos nele atrelados são, necessariamente, insumos da próxima etapa produtiva.

Desta feita, a totalidade dos itens classificados na “Base_de_Créditos_Glosados-2012-51_3T2008_fiscal”, nas abas “Bens utilizados como insumos” e “Serviços utilizados como insumos”, classificados no Fluxo A (etapas 01 a 09), e que tiveram a sua essencialidade ou relevância justificada, devem compor a base de créditos requerida pela Recorrente.

Esse entendimento aplica-se, inclusive, aos combustíveis e lubrificantes, bem como aos equipamentos e peças (desde não sujeitos à ativação) vinculados a esse centro de custo.

(b) Fluxo B – Pelota:



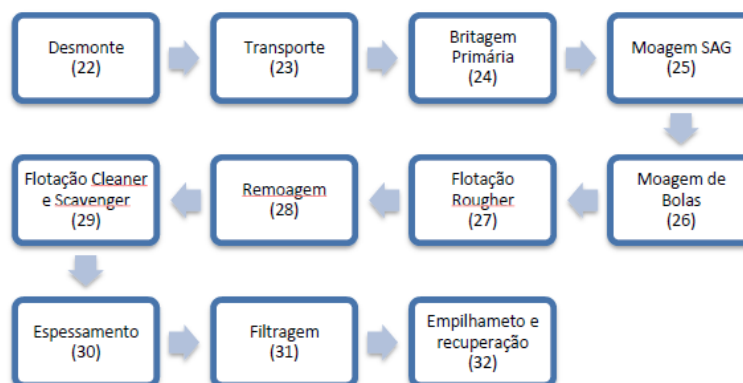
Trata-se de uma fase industrial da Recorrente, onde o minério de ferro passa pelas etapas 10 a 21, resultando no produto “pelota de minério de ferro”.

Todas as etapas constantes do Fluxo B são essenciais à obtenção do produto final e, por isso, os gastos nela incorridos devem ser tidos como insumos.

Desta feita, a totalidade dos itens classificados na “Base_de_Créditos_Glosados-2012-51_3T2008_fiscal”, aba “Bens utilizados como insumos” e “Serviços utilizados como insumos”, classificados no Fluxo B (etapas 10 a 21), e que tiveram a sua essencialidade ou relevância justificada, devem compor a base de créditos requerida pela Recorrente.

Esse entendimento aplica-se, inclusive, aos combustíveis e lubrificantes, bem como aos equipamentos e peças (desde não sujeitos à ativação) vinculados a esse centro de custo.

(c) Fluxo C – Cobre:



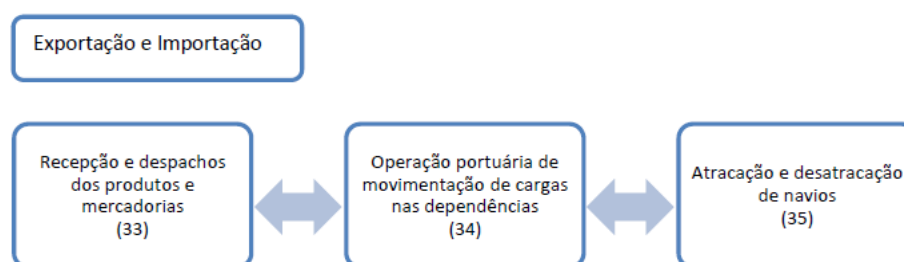
Ao se analisar o processo descrito no Fluxo C, identifica-se que todas as etapas (de 22 a 32) estão relacionadas à atividade de extração de minério de cobre, dentro de sua área de processamento primário.

Em certa medida, é semelhante à atividade extrativa do minério de ferro.

Desta feita, a totalidade dos itens classificados na “Base_de_Créditos_Glosados-2012-51_3T2008_fiscal”, aba “Bens utilizados como insumos” e “Serviços utilizados como insumos”, classificados no Fluxo C (etapas 22 a 32), e que tiveram a sua essencialidade ou relevância justificada, devem compor a base de créditos requerida pela Recorrente.

Esse entendimento aplica-se, inclusive, aos combustíveis e lubrificantes, bem como aos equipamentos e peças (desde não sujeitos à ativação) vinculados a esse centro de custo.

(d) Fluxo D – Porto



Relativamente à atividade portuária (Fluxo D – etapas 33 a 35), a informação existente é de que a maior parte dos gastos incorridos estão relacionados à exportação da produção mineral da Recorrente e, em menor medida, à atividade de prestação de serviços portuários a terceiros.

Relativamente às despesas portuárias vinculadas à exportação de produtos acabados, há vedação estabelecida pela Súmula CARF nº 232, transcrita a seguir:

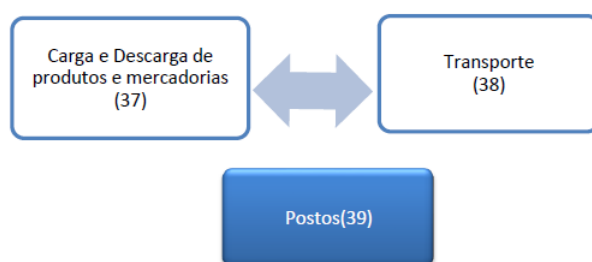
SÚMULA CARF Nº 232

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.

Já no que diz respeito aos custos da prestação de serviços portuários, essa mesma lógica não se aplica, isto porque os gastos incorridos nessa atividade não se dão em fase pós-produtiva, mas durante e concomitantemente à própria prestação de serviços.

Desta feita, os gastos com bens e serviços vinculados à atividade de prestação de serviços portuários exportados, obedecido o critério de rateio proporcional de 1,66% (critério de rateio = Conta 4312 Serviços Portuários / (Conta 4111 Receita de Produtos no Mercado Externo + Conta 4312 Serviços Portuários).

(e) Fluxo E – Ferrovia



Relativamente aos gastos relacionados às ferrovias (Fluxo E – etapas 37 e 38), o laudo técnico fornecido pela Unicamp, intitulado “Integração Logística do Processo Produtivo de Extração de Minério de Ferro”, informa que esses estão vinculados à movimentação de produtos entre os processos produtivos (produtos intermediários, portanto) e, também, à fase de comercialização do produto acabado:

5.3.3 Terminais Ferroviários

A empresa objeto de estudos opera com terminais ferroviárias para movimentação dos produtos entre os processos produtivos, principalmente nas etapas finais de transformação e comercialização, destacando o embarque de minérios de ferro diretamente das usinas de beneficiamento ou de produção de pelotas.

Como exemplo dessa integração, será destacado os terminais do Estado de Minas Gerais, especificamente o TFA – Terminal Ferroviário de Andaime, que está integrado ao processo produtivo do Corredor Sul da empresa objeto de estudo e é responsável pelo movimento interno de transporte dos produtos vendidos para atendimentos dos pedidos realizados pelos clientes, como ilustrado na figura 31a .

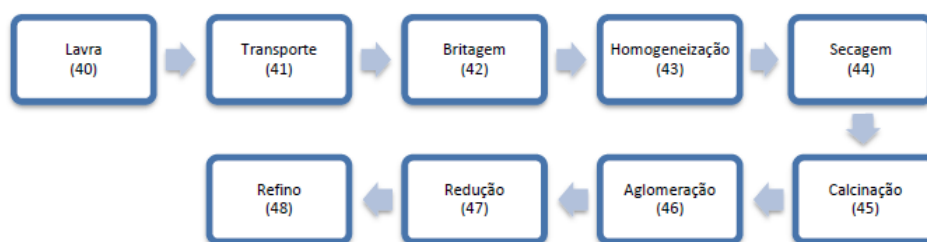
Relativamente à movimentação de produto acabado, aplica-se aqui a mesma lógica utilizada no tópico referente à contratação de fretes junto à “MRS Logística” para rejeitar o direito

ao creditamento sobre bens e serviços vinculados às etapas 37 e 38 – isto é, por se tratar de fase pós produtiva –, valendo-se pontuar que este Julgador, em outra oportunidade de julgamento de recurso do mesmo contribuinte, adotou posição contrária a essa, pois, naquele caso, não havia confissão quanto à matéria de fato (transporte de produto acabado entre estabelecimentos de mesma titularidade).

Já no que diz respeito à movimentação de insumos e produtos intermediários, a conclusão é, em princípio, favorável à pretensão da Recorrente, isto porque há completa adequação ao critério de essencialidade dentro do processo produtivo da empresa, isto é, caso o dispêndio seja eliminado, o fluxo produtivo para e, por conseguinte, inviabiliza a atividade econômica da empresa.

Contudo, ao se analisar a planilha “Base_de_Créditos_Glosados-2012-51_3T2008_fiscal”, não é possível identificar os casos em que as etapas 37 e 38 estão exclusivamente vinculadas a essa atividade, o que leva a concluir, por insuficiência probatória, que a glosa deve ser mantida, relativamente aos gastos vinculados às receitas de venda.

(f) Fluxo F - Ferroníquel



Ao se analisar o processo descrito no Fluxo F, identifica-se que todas as etapas (de 40 a 48) estão relacionadas à atividade de extração de minério de ferroníquel, dentro de sua área de processamento primário.

Em certa medida, é semelhante à atividade extrativa do minério de ferro e de cobre.

Desta feita, a totalidade dos itens classificados na “Base_de_Créditos_Glosados-2012-51_3T2008_fiscal”, aba “Bens utilizados como insumos” e “Serviços utilizados como insumos”, classificados no Fluxo F (40 a 48), e que tiveram a sua essencialidade ou relevância justificada, devem compor a base de créditos requerida pela Recorrente.

Esse entendimento aplica-se, inclusive, aos combustíveis e lubrificantes, bem como aos equipamentos e peças (desde não sujeitos à ativação) vinculados a esse centro de custo.

II.2. – Dos itens do ativo imobilizado

Relativamente aos bens do ativo imobilizado, a Recorrente se limitou a apresentar defesa aos gastos incorridos com as ferrovias particulares, razão pela qual se tem operada a preclusão consumativa quanto aos demais itens. Abaixo, trecho da fundamentação do recurso voluntário:

172. Recai sobre a Recorrente ainda a manutenção da glosa de créditos sobre os bens do ativo imobilizado.

173. Fato é que a Recorrente promoveu a aquisição de diversos materiais que compõem as linhas férreas, a exemplo de trilhos, contra-trilhos, dormentes, outros materiais de fixação, locomotivas e vagões.

174. É dizer, referidos materiais fazem parte do que se denomina superestrutura da linha férrea, na qual os trilhos, perfis e dormentes e demais materiais de fixação são superpostos e fixados de forma a permitir que os equipamentos rodantes - locomotivas e vagões - trafeguem sem que seja rompida a linha férrea.

175. Portanto, tendo em vista que tais bens fazem parte da superestrutura da linha férrea, força é convir que tais aquisições têm relação direta com o objetivo social da Recorrente, qual seja, explorar o tráfego de ferrovias (cf. Estatuto Social anexo à Manifestação de Inconformidade, doc. 02), na medida em que não se pode conceber a prestação de serviços de transporte ferroviário sem a superposição de dormentes, trilhos, perfis e outros materiais, de forma a compor a referida linha férrea.

Relativamente aos itens vinculados às ferrovias, tem-se que apenas as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (a) para locação a terceiros, ou (b) para a utilização na produção de bens destinados à venda ou (c) na prestação de serviços, podem gerar créditos de PIS/COFINS pela via da depreciação, conforme previsto no art. 3º, inc. VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 3º (...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Conforme já tratado em tópico anterior, a Recorrente teria, em tese, direito à apropriação de créditos vinculados aos gastos incorridos durante a fase produtiva. Contudo, por ausência de documentos que façam a segregação segura do que está vinculado ao transporte de insumos e produtos intermediários (creditável), do que se vincula ao transporte de produtos acabados (não creditável), não é possível reverter a glosa procedida pela fiscalização.

Já no que diz respeito aos gastos vinculados à prestação de serviços ferroviários nacionais, embora exista direito ao creditamento dos encargos de depreciação de forma proporcional, este não diz respeito ao presente processo, que se trata de pedido de ressarcimento de créditos vinculados às receitas de exportação.

Portanto, mantenho a glosa procedida pela fiscalização.

III – Conclusão

Diante do exposto, voto para rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre bens e serviços utilizados nos fluxos A, B, C e F e sobre as despesas portuárias vinculadas à prestação de serviços portuários, conforme rateio definido no voto, em relação ao fluxo D.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Rachel Freixo Chaves

Conselheiro Rachel Freixo Chaves

1. Pede-se vênia para divergir do voto condutor, na extensão em que manteve a glosa relativa aos creditamentos sobre fretes contratados com a MRS Logística, sobre bens e serviços utilizados no Fluxo E e sobre despesas de depreciação dos bens do ativo imobilizado. A divergência, portanto, abrange integralmente esses três capítulos específicos do mérito, tal como consignado no resultado proclamado pelo colegiado.

2. Inicialmente, importante assentar que não se mostra juridicamente adequado examinar a operação de transporte ferroviário de forma fragmentada, como se cada deslocamento pudesse ser artificialmente destacado da realidade operacional una, contínua e complexa em que se insere a atividade da recorrente.

3. No caso concreto, o modal ferroviário não constitui elemento externo, eventual ou meramente acessório, mas infraestrutura vital à articulação física do processo econômico, integrando a circulação de insumos, produtos intermediários e mercadorias ao longo de uma cadeia logística indivisível.

4. A análise do creditamento, portanto, não pode ser conduzida em abstração, nem à margem da realidade material da operação, sob pena de se desconsiderar que, em setores de elevada escala e capilaridade territorial, como o de mineração e exportação, a ferrovia representa verdadeiro eixo estruturante da produção e do escoamento, além de desempenhar função estratégica para o fluxo logístico nacional.

5. Nessa perspectiva, a valoração jurídica dos dispêndios deve observar a inserção concreta do modal ferroviário na dinâmica operacional da contribuinte, e não uma visão atomizada e descolada da efetiva complexidade do sistema logístico por ela utilizado.

6. A razão central da divergência reside em três premissas.

7. A primeira é a de que o exame do direito ao crédito, no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não pode ser resolvido por classificação meramente formal, nem por presunções extraídas isoladamente do preenchimento do DACON, do CFOP ou da nomenclatura contábil do dispêndio.

8. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1.221.170/PR, firmado sob o rito dos repetitivos, assentou que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, vale dizer, segundo a imprescindibilidade ou a importância do bem ou do serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

9. A segunda é a de que, uma vez demonstrada a integração material do gasto ao processo de produção, à prestação de serviços ou à operação econômica que gera a receita exportadora, a glosa integral somente se justifica diante de efetiva ausência de prova minimamente idônea, e não quando os autos revelam, ainda que por prova técnica e por elementos de vinculação indireta, a inserção funcional do dispêndio na cadeia operacional da empresa.

10. A terceira é a de que, em situações de uso misto ou de afetação concomitante a atividades creditáveis e não creditáveis, a resposta juridicamente adequada tende a ser a segregação ou o rateio, e não a supressão total do crédito, sobretudo quando a própria moldura decisória reconhece, em tese, a aptidão creditável de parcela relevante dos dispêndios.

11. No que se refere aos fretes contratados com a MRS, os autos indicam que se trata de transporte de minério destinado à exportação, no trajeto entre a mina e o porto, conforme registrado na documentação fiscal examinada no processo. Não se trata, portanto, de hipótese que autorize, de forma automática, a aplicação da Súmula CARF nº 217, voltada a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. A realidade fática descrita nos autos revela despesa diretamente vinculada ao escoamento da produção exportada, em etapa necessária à realização da receita, circunstância que atende ao critério da relevância fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR.

12. Também não considero suficiente, para afastar o direito creditório, a circunstância de ter havido erro de classificação no DACON. A obrigação acessória não prevalece sobre a materialidade efetiva da operação quando o conjunto documental permite identificar a natureza do dispêndio. Havendo comprovação de que o serviço se refere ao transporte ferroviário de minério destinado ao exterior, a glosa não deve subsistir.

13. Quanto ao Fluxo E, o próprio voto condutor reconhece que os gastos ferroviários ali discutidos se vinculam tanto à movimentação de produtos entre processos produtivos, isto é, insumos e produtos intermediários, quanto à movimentação de produto acabado. Reconhece, ainda, que, na parcela referente à circulação interna entre etapas produtivas, o dispêndio se ajusta ao critério da essencialidade. A manutenção da glosa decorreu, apenas, do entendimento de que não teria sido demonstrada segregação bastante entre as parcelas creditáveis e não creditáveis.

14. Nesse ponto, a divergência é objetiva. Uma vez admitido, pelo próprio voto, que parcela dos bens e serviços do Fluxo E está integrada ao processo produtivo, não se mostra correta a glosa integral. A consequência jurídica da destinação mista não é a rejeição total do crédito, mas o reconhecimento da parcela vinculada à atividade creditável, inclusive mediante rateio quando tecnicamente possível. O laudo técnico e os fluxos operacionais constantes dos autos evidenciam que a estrutura ferroviária não atua apenas na etapa final de comercialização, mas também na movimentação interna de insumos e produtos intermediários. Isso basta para afastar a glosa total.

15. No tocante às despesas de depreciação do ativo imobilizado, a própria legislação admite o desconto de créditos sobre encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, quando utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O voto condutor também parte dessa premissa normativa. A controvérsia está na prova de vinculação dos bens à atividade produtiva.

16. A meu ver, a glosa também não deve prevalecer nesse ponto. Os autos revelam que parcela relevante dos ativos controvertidos se insere no ambiente operacional da atividade minerária e do beneficiamento, não se confundindo com bens meramente administrativos. Eventuais dúvidas quanto a itens específicos poderiam justificar depuração pontual, mas não a manutenção integral da glosa sobre despesas de depreciação de bens produtivos.

17. A legislação autoriza o crédito, e a prova constante do processo é suficiente para reconhecer a vinculação dos ativos à atividade econômica desenvolvida pela recorrente.

18. Por essas razões, dirijo do voto condutor para dar provimento ao recurso voluntário também quanto aos créditos relativos aos fretes contratados com a MRS Logística, aos bens e serviços utilizados no Fluxo E e às despesas de depreciação dos bens do ativo imobilizado.

19. É como declaro meu voto neste particular.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves