



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721425/2023-69
ACÓRDÃO	3102-003.002 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

FLUXO "FERROVIA" E "PORTO". ATIVIDADE REALIZADA FORA DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE

Os custos gerados nos fluxos denominados "Ferrovia" e "Portos" não fazem jus a créditos de PIS e COFINS, pois são atividades exercidas pelo recorrente após encerramento do processo produtivo do minério.

CRÉDITOS DE DESPESAS TRANSPORTE MINÉRIO. FERROVIA. PÓS FASE DE PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

As despesas com transporte em ferrovia do estabelecimento até o porto de produtos acabados são posteriores à fase de produção e não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE

Apenas as efetivas operações de arrendamento mercantil geram créditos para a COFINS nos termos do inc. V do art. 3º da Lei 10.833/2003.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

FLUXO "FERROVIA" E "PORTO". ATIVIDADE REALIZADA FORA DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE

Os custos gerados nos fluxos denominados "Ferrovia" e "Portos" não fazem jus a créditos de PIS e COFINS, pois são atividades exercidas pelo recorrente após encerramento do processo produtivo do minério.

CRÉDITOS DE DESPESAS TRANSPORTE MINÉRIO. FERROVIA. PÓS FASE DE PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

As despesas com transporte em ferrovia do estabelecimento até o porto de produtos acabados são posteriores à fase de produção e não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE

Apenas as efetivas operações de arrendamento mercantil geram créditos para a COFINS nos termos do inc. V do art. 3º da Lei 10.833/2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o processo da seguinte forma: i) por unanimidade, para conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e afastar as preliminares suscitadas; ii) por maioria, para manter as glosas sobre fretes/transferências internos de produtos acabados. Vencido o conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, por entender que em se tratando de commodities o produto é qualificado como inacabado até a efetiva exportação; e iii) por voto de qualidade, para manter as glosas de bens e serviços adquiridos do fluxo “ferrovia e “Porto” e gastos relacionados com arrendamento mercantil. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Joana Maria de Oliveira Guimaraes, que entendiam pela reversão das glosas. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº14.689/2023 e da IN RFB nº2.205/2024, as quais deverão ser observadas quando do cumprimento da decisão.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores : Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto integral), Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, substituído pelo conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha e o conselheiro Jorge Luís Cabral.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de Autos de Infração de PIS e Cofins, modalidades não cumulativas, relativos aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2019, lavrados em 21/12/2023 pela DEMAC - Rio de Janeiro/RJ, nos montantes conforme descrição abaixo:

-PIS, com o crédito tributário no valor total de R\$ 79.516.379,67, sendo R\$ 38.150.275,86 de principal (Contribuição), R\$ 12.753.396,98 de juros de mora e R\$ 28.612.706,83 de multa de ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal.

-COFINS, com o crédito tributário no valor total de R\$ 376.042.597,72, sendo R\$ 180.406.085,18 de principal (Contribuição), R\$ 60.331.948,69 de juros de mora e R\$ 135.304.563,85 de multa de ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal.

O lançamento foi efetuado em razão do procedimento fiscal desenvolvido com base no Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF nº

0718500.2023.00022 e corresponde às infrações de "Créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição" do PIS e da COFINS, com enquadramento legal conforme listado nos autos de infração.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF) anexo aos autos, o procedimento fiscal teve como objetivo verificar, para o período de apuração (PA) 2019, a legitimidade dos créditos da não-cumulatividade utilizados na apuração das contribuições e subsidiar a análise de Pedidos de Ressarcimento - PER do ano de 2019. A empresa fiscalizada, VALE SA, atua no ramo de minérios e tem por objeto social atividades como: realizar o aproveitamento de jazidas minerais no território nacional e no exterior, através da pesquisa, exploração, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, embarque e comércio de bens minerais; construir ferrovias, operar e explorar o tráfego ferroviário próprio ou de terceiros, entre outras.

Inicialmente a autoridade fiscal apresenta histórico de todas as intimações realizadas no curso do procedimento fiscal e esclarece que, diante do material fiscalizado, constataram-se as infrações a seguir detalhadas:

- Créditos indevidos nas contraprestações de arrendamento mercantil

A VALE apurou nos registros F100 da EFD-C créditos de contraprestações de arrendamento mercantil (inciso V do artigo 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003) com algumas pessoas jurídicas indicadas.

Esclarece que, para fins tributários, o legislador restringiu a definição de arrendamento mercantil, nos termos da Lei nº 6.099/1974, alterada pela Lei nº 7.132/1983. Considerando o art. 2º, §1º, da Lei nº 6.099/1974, segundo os critérios estabelecidos pelo Conselho Monetário Nacional e artigo 27 da Resolução BACEN nº 2.309/1996, que disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil, ficou configurada a coligação e interdependência entre as arrendadoras e a VALE, posto que esta detém participação superior a 10% em todas elas.

O Fisco conclui que: (i) nenhuma das empresas arrendadoras é instituição financeira ou tem como objeto de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil (art. 1º da Resolução BACEN nº 2.309/96); (ii) em nenhum dos contratos apresentados há a possibilidade de a VALE exercer direito de compra dos bens arrendados, havendo em todos eles a determinação expressa de devolução dos bens arrendados ao final do contrato, contrariando o art. 5º, alíneas "c" e "d" da Lei nº 6.099/74 e art. 7º, incisos V, VI e VII da Resolução BACEN nº 2.309/96; e (iii) com relação aos contratos celebrados com as empresas mineradoras, restou configurada a relação de interdependência entre todas elas e a VALE (todas são coligadas), o que impede o tratamento tributário de arrendamento mercantil pretendido pela VALE (art. 2º da Lei nº 6.099/74 e art. 28 da Resolução BACEN nº 2.309/96).

Ainda, a despeito de a VALE indicar nos registros F100 a natureza da base de cálculo do crédito "Contraprestações de Arrendamento Mercantil" para as operações com tais participantes, a autoridade fiscal informa que examinou a possibilidade de crédito dessas despesas também com base nessas outras hipóteses normativas, quais sejam: inciso II (serviços insumos) e inciso IV (aluguéis de prédios, máquinas ou equipamentos) do artigo 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003.

Informa que, da análise dos contratos apresentados, foi verificado que se referem a: (i) entrega de instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelotização e direitos de mineração para que a operação deles passe a ser conduzida pela VALE; e (ii) a contraprestação pelos valores pagos pela Vale às arrendadoras de forma alguma configura remuneração por prestação de serviços. Não há qualquer previsão de venda de bens ou de prestação de serviços para a fiscalizada. Portanto, por não representar uma aquisição de bens ou de serviços, não há que se falar em insumos e, conseqüentemente, nos critérios de essencialidade ou relevância.

Ao analisar a hipótese de crédito sobre aluguel de prédios, máquinas ou equipamentos (inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), concluiu a fiscalização que: (i) não se referem os contratos unicamente a aluguel de prédios, máquinas e equipamentos e; (ii) os contratos são relativos a uma universalidade de bens, sendo impossível identificar aqueles que, porventura, pudessem ensejar o aproveitamento do crédito das contribuições com base na hipótese de locação. Sobre essa impossibilidade de separação do contrato celebrado para o direito ao crédito das contribuições foi citada a Solução de Consulta nº 80/2012 - SRRF08/Disit.

Ao final, informa que o Demonstrativo A relaciona os registros F100 das EFD-Contribuições que apontam os dispêndios com contratos de arrendamento cujos respectivos créditos foram glosados.

- Créditos indevidos na aquisição de bens e serviços - a título de insumos - utilizados em etapas posteriores ao processo produtivo

A fiscalização informa que, segundo o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, o conceito de insumo se limita à atividade produtiva da empresa, posto que o inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003 permite a apuração de créditos das contribuições em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

Prossegue e alega que, consoante documentos entregues pela própria VALE, identificaram-se registros das EFD-Contribuições com crédito das contribuições sobre dispêndios associados aos fluxos PORTO e FERROVIA. A finalidade principal das estruturas portuárias e ferroviárias é o eficiente e ágil escoamento da produção e, ainda que tenham importância em sua atividade empresarial como

um todo, são fases essencialmente posteriores à conclusão do processo produtivo.

Nesse sentido, o PN Cosit/RFB nº 05/2018 esclarece em seus itens 55 e 56 que os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos. Assim, relativamente aos dispêndios dos fluxos FERROVIA e PORTO, não cabe a discussão quanto à essencialidade ou relevância dos bens ou serviços, posto que as fases em que são aplicados ocorrem posteriormente à finalização do processo.

Sem perder de vista que os dispêndios com os fluxos FERROVIA e PORTO ocorrem essencialmente na etapa de escoamento dos produtos acabados para comercialização, sendo, portanto, nesse caso aplicados após a finalização do processo produtivo, a fiscalização considerou que existem, de forma residual, nos referidos fluxos operacionais (FERROVIA e PORTO) prestação de serviços a terceiros, ou seja, existem bens de utilização mista, de forma que uma parcela pode ser considerada insumo gerador de créditos para a atividade de prestação de serviços da Vale.

Diante disso, empregou-se o percentual das receitas brutas de serviços ferroviários e portuários em relação ao total de receita bruta da empresa para o rateio, excluindo-se das glosas de créditos, conforme tabela 6 do TVF.

Informa que os Demonstrativos B e D relacionam as operações registradas como geradoras de crédito nos registros A100/170 e C100/170, respectivamente, das EFD-Contribuições objeto de glosa por se tratar de contratação de bens e serviços utilizados em etapas posteriores ao término do processo produtivo (fluxos FERROVIA e PORTO).

- Créditos indevidos no frete interno em etapas posteriores ao processo produtivo

Informa que os registros D101/105 das EFD-Contribuições evidenciaram o aproveitamento de créditos relativos a serviços de transporte entre unidades/filiais da própria Vale, o chamado "frete interno" ou "frete de transferência".

Após intimação a autoridade fiscal verificou que a quase totalidade (96,51%) dos referidos créditos eram relativos à etapa operacional de movimentação do minério, posterior ao processo produtivo (fluxos FERROVIA e PORTO). Ou seja, a companhia se creditou dos serviços de frete contratados para movimentação interna da produção entre suas próprias unidades. Nesse sentido, informa que não existe base legal para os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos ao frete interno (transferência).

Conclui que não cabe o creditamento dos gastos com frete interno sob o argumento do inciso II do art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003 nem tampouco sob o argumento do inciso IX do art. 3º e inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Informa que o Demonstrativo C relaciona as operações dos registros D101/105 das EFD-Contribuições que foram objeto de glosa por se tratar de frete interno entre unidades da própria fiscalizada em etapas posteriores ao término do processo produtivo (fluxos FERROVIA e PORTO).

Considerações Finais

Ao final, a autoridade fiscal apresenta tabela com demonstrativo dos créditos lançados. Informa que a planilha "Ajustes Fiscalização" consolida e detalha todos os ajustes realizados de ofício no procedimento fiscal.

Efetuada as glosas descritas, reconhece os valores indicado na Tabela 9 do TVF, pleiteados nos indicados PER/Dcomp, conforme detalhado na planilha "Ajustes Fiscalização".

Impugnação

Inconformado com os autos de infração lançados, o contribuinte apresentou impugnação com suas razões de contestação resumidas a seguir.

- Nulidade do Auto de Infração

A impugnante afirma que há discrepância quanto ao alegado como fundamentação da autuação em contraponto aos dados das próprias planilhas acostadas pela fiscalização.

Apresenta a tabela 9 do TVF e alega que a autuação traz como infração supostamente cometida a fundamentação de "créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição", sem maior detalhamento, e que a própria planilha fiscal traz informações de trimestres em que os créditos apresentados em determinados períodos foram deferidos em sua integralidade.

Reforça que da análise da autuação fiscal não é possível conhecer a qual seria a fundamentação da lavratura realizada, uma vez que ao mesmo tempo em que a fiscalização imputa à Impugnante infração sobre supostos "créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição" para todos os trimestres de 2019, por outro lado, também apresenta planilha em que reconhece integralmente créditos de dois trimestres "glosados".

Nesse sentido, afirma que não há clareza nas imputações, na fundamentação utilizada e na motivação do ato administrativo, representando grave cerceamento do direito de defesa da Impugnante. Apresenta uma série de lições doutrinárias e jurisprudenciais e esclarece que a falta de motivação é vício que enseja a nulidade do ato administrativo, conforme art. 59 do Decreto nº 70.235/72 e art. 2º da Lei nº 9.784/1999 que possui aplicação subsidiária à fiscalização e aos processos administrativos federais.

Do direito aos créditos de PIS e de COFINS - Do conceito de insumo e processo produtivo

Alega que o Auto de Infração, contrariando o entendimento consubstanciado pelo STJ, reduziu a abrangência do conceito de insumo, não levando em consideração as peculiaridades de seu processo produtivo para análise dos insumos empregados. Apresenta o seu entendimento do conceito de insumo, à luz do entendimento fixado pelo STJ, e defende que as glosas efetuadas no presente caso dizem respeito a insumos essenciais e relevantes para o desenvolvimento da sua atividade econômica.

Afirma que a autoridade fiscal desconsiderou a demonstração do processo produtivo da impugnante e que a definição de insumos contempla todo e qualquer elemento essencial ou relevante, ainda que anterior ou posterior à produção de bens, circulação de mercadorias ou prestação de serviços, pois deverá ser observada, na realidade, a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte. Ainda, afirma que não há vedação à apropriação de créditos nas etapas posteriores à produção.

A impugnante sustenta que a unicidade do processo produtivo deve ser observada quando da análise dos insumos aptos a gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, sob pena de distorção do conceito de insumo firmado pelo STJ. Nesse sentido, afirma que a atividade da Impugnante tem início com a perfuração do solo, passando por um processo integrado, que envolve o desmonte ou escavação, o carregamento e transporte, o beneficiamento, o empilhamento, a recuperação, o deslocamento via ferrovias, a pelotização e a estocagem, para, finalmente, concluir-se no porto, com o carregamento dos navios com destino ao exterior.

Enuncia que, em julgamento realizado recentemente, houve entendimento do CARF para permissão da tomada de créditos de PIS e Cofins na indústria sucroalcooleira em que restou expressamente assegurada a observância da unicidade do processo produtivo naquele caso.

Da viabilidade do creditamento de bens e serviços incorridos nas fases de ferrovia e porto

Afirma a impugnante que, devido à complexidade e unicidade da sua cadeia produtiva, que abrange a tríade mina/ferrovia/porto, devem ser considerados insumos todos os bens e serviços utilizados desde a extração do minério até o embarque nos navios, uma vez que se trata de itens relevantes e essenciais para o desenvolvimento da sua atividade econômica.

Ademais, em sentido diametralmente oposto ao afirmado pela fiscalização, tanto a decisão proferida pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, quanto o mencionado Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, reconhecem expressamente a possibilidade de creditamento após a produção, quando se tratar de imposição legal ou por singularidades da cadeia. Também por esse critério, o direito da manifestante aos créditos resta inequivocamente caracterizado.

Apresenta laudos técnicos elaborados por diferentes instituições que, em essência, concluem pela essencialidade e relevância dos bens e serviços utilizados pela Impugnante, notadamente os abarcados pelas fases da ferrovia e porto, que integrariam o processo produtivo.

Afirma que o que se entende por produto acabado, na mineração, não pode ser comparado com o produto acabado em outras áreas do comércio e indústria. Sem a ferrovia e o porto, a atividade da mineração é inviável, impraticável. Desse modo não se pode comparar as fases da produção com atividades administrativas, jurídicas, contábeis, destacadas no aludido Parecer Cosit/RFB nº 05/2018 citado pela fiscalização, pois as etapas da ferrovia e porto compõe o processo produtivo do minério, que é uno e indissociável.

Ainda, informa que a movimentação de carga terrestre e dos portos (capatazia), a rebocagem e os demais serviços portuários são partes indissociáveis do processo produtivo. Sem tais etapas, o processo produtivo da Impugnante não cumpre os seus objetivos. Cita jurisprudência que iria ao encontro do que alega.

Da possibilidade de creditamento de despesas supostamente incorridas após o processo produtivo (fluxos de ferrovia/porto)

Reitera a impugnante que as fases "ferrovia" e "porto" são efetivamente integrantes do processo produtivo da Impugnante. Entretanto, ainda que se tratasse de fases pós processo produtivo, o que se admite ad argumentandum tantum, também seria viável o creditamento.

Afirma que os itens 57 e 58 do PN 05/2018 viabilizam o creditamento em relação aos dispêndios efetuados no escoamento da produção da Impugnante, vez que a previsão de rodovias e estradas de ferro, e o transporte no beneficiamento da produção decorrem de expressa disposição regulatória do Código Minerário, que impõe a todo projeto minerário nacional a previsão das formas de escoamento de sua produção, sob pena de não autorização da lava.

Conclui que a fiscalização, no presente caso, não considerou as singularidades da cadeia produtiva da Impugnante, perpetrando indevidas cobrança de gastos que se afirmou serem posteriores à finalização do processo de produção, mas que, pela singularidade da cadeia produtiva (trinômio mina, ferrovia e porto), devem ser considerados no presente caso como geradores de créditos.

Da possibilidade de creditamento dos créditos relacionados a contratos de arrendamento

A impugnante entende que a glosa de créditos apurados em operações escrituradas nos registros F100 da EFD - Contribuições, contratadas com as pessoas jurídicas indicadas na tabela da pag. 53 da Impugnação, devam ser revertidas pois a hipótese de tomada de crédito é amparada tanto no inciso IV, do

art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, quanto nos incisos II e V das mesmas leis.

Em tópico que versa sobre possibilidade de créditos na situação de arrendamento mercantil, afirma que o posicionamento apresentado pela fiscalização é excessivamente restritivo de modo que a expressão "arrendamento mercantil" não é limitada ao chamado arrendamento mercantil financeiro, que tem as características descritas na Lei 6.099/74 (utilizadas de forma limitada, indevidamente, pela fiscalização para a glosa), mas também abarca o arrendamento operacional.

Nesse sentido, afirma que as contraprestações de arrendamento mercantil operacional são regularmente tributadas pelas contribuições, não existindo sentido em se negar o direito de crédito relativamente ao arrendatário. Além de importar quebra na lógica da não cumulatividade, essa interpretação viola o princípio da igualdade (CF/88, art. 150, II), pois estabelece tratamento distinto entre os arrendatários em arrendamento financeiro e aqueles em arrendamento operacional, sem que exista qualquer justificativa para tanto.

Dessa forma, afirma que a fiscalização limitou a possibilidade de reconhecimento do crédito apenas à hipótese de arrendamento mercantil trazida pela Lei em tela (6.099/1996) e às demais normas que sobre ela tratam, em descon sideração total à amplitude do que se entende por arrendamento.

Conclui que a própria fiscalização confirma que os contratos de arrendamento mercantil (locação) estão intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços objeto da atividade operacional do sujeito passivo e que, em períodos pretéritos, a fiscalização não se insurgiu contra tal ponto, reconhecendo se tratar de arrendamento operacional.

Em outro tópico, que versa sobre a possibilidade de crédito na modalidade de contrato de aluguel, a impugnante defende que o tratamento tributário das operações firmadas com as empresas citadas no relatório deve ensejar a permissão de apropriação de créditos com fulcro no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Em favor desse direito argumenta que:

-A figura do aluguel se subsume à natureza dos contratos firmados, que tiveram como objeto prédios, máquinas e equipamento, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, bem como tiveram como objeto direitos minerários e de bens voltados a essa atividade, como é o caso das plantas de pelotização;

-Segundo os entendimentos jurisprudencial e administrativos no âmbito do CARF, no leasing operacional, modalidade de arrendamento mercantil, prevalece o aspecto de locação, e, assim, dúvidas não restam acerca da natureza de verdadeira locação no arrendamento operacional de estabelecimentos, bem como no arrendamento de direitos minerários;

-A própria RFB emitiu em 24/06/2020, a Solução de Consulta nº 67 - COSIT, na qual, contrariamente ao entendimento fiscal ora apresentado, também se pronunciou quanto ao reconhecimento da situação de arrendamento como sendo semelhante ao de uma locação para fins de reconhecimento creditório;

-Todos os bens objetos do contrato são passíveis de inclusão nessas categorias, inclusive veículos conforme entendimento do CARF, não havendo como segregar os bens individualmente como pretende a fiscalização ao tentar descaracterizar a possibilidade de creditamento da locação de tais bens ao argumento de que não teriam como objeto, em sua inteireza, prédios, máquinas e equipamentos. Ainda que houvesse bens, constantes dos contratos, que não se enquadrassem no amplo conceito de prédios, máquinas e equipamentos, jamais poderia prevalecer o argumento da fiscalização no sentido de que nenhum crédito seria devido, por suposta impossibilidade de segregação dos bens, porque tal raciocínio, amparado pela ilegal Solução de Consulta nº 80/2012, revela-se pernicioso e enseja o locupletamento ilícito do fisco, que reconhece a existência de valores passíveis de créditos, mas os nega pois não seriam segregáveis. Deveria, sim, a autoridade fiscal, com base no entendimento que apresenta, proporcionalizar as despesas, e não glosar a totalidade dos créditos sob o inverídico argumento de que seria impossível a segregação;

-A forma do pagamento contratualmente estipulada, composta por valores fixos acrescidos de parcela variável, é plenamente aceita na relação locatícia, porque o critério da retribuição legalmente previsto é bastante flexível, que nos termos do art. 565, do Código Civil, depende apenas de "certa retribuição";

-Por fim, ainda que no contrato haja menção à arrendamento mercantil, bem como tenham tais operações sido contabilizadas como tendo a natureza de "contraprestações de arrendamento mercantil", tais elementos formais não são aptos a modificar a substância dos contratos. Se materialmente trata-se de locação, o tratamento tributário deve ensejar a permissão de apropriação de créditos com fulcro no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002, na Lei nº 10.833/2003.

Em tópico final sobre a contestação da glosa de créditos relacionados a contratos de arrendamento, defende a impugnante, alternativamente, o enquadramento das despesas em comento na condição de insumo porque o que importa é a natureza jurídica do objeto do contrato, para fins de aplicação do direito. Nesse contexto, verifica-se a subsunção dos arrendamentos operacionais de estabelecimentos e de direitos minerários como serviços utilizados como insumos, uma vez que se trata de atividade prestada por uma pessoa jurídica a outra pessoa jurídica mediante retribuição. Apresenta jurisprudência que iria nesse sentido.

Da possibilidade de creditamento na modalidade frete interno/frete transferência

Afirma que a glosa aconteceu devido à inobservância da fiscalização acerca da unicidade do processo produtivo da Impugnante, o qual é composto do trinômio indissociável referente as fases de mineração, ferrovia e porto.

Alega que a produção da Impugnante somente é desenvolvida se presente as suas respectivas matérias primas. Portanto, o deslocamento é fundamental no desempenho regular de suas atividades. Nesse sentido, considerando que o valor relativo ao serviço de frete representa custo na aquisição dos insumos, deve ser reconhecido o direito aos créditos de PIS e COFINS decorrentes da aquisição de serviços de transporte (frete) de insumos empregados diretamente no processo produtivo.

Traz jurisprudência sobre o tema e afirma que o crédito em relação a transporte de produtos entre estabelecimentos do contribuinte também deve ser reconhecido com base no inc. IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, que autoriza a geração de frete na operação de venda, quando esse custo for suportado pelo vendedor.

Por fim, informa que o direito a crédito ocorre mesmo no caso de mercadorias transportadas não serem oneradas com o PIS e a COFINS. Desse modo, a apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado, inexistindo qualquer vedação legal para o creditamento nesta situação.

Da impossibilidade da cobrança de multa no percentual de 75%

A impugnante afirma que não deve prevalecer a multa aplicada, por afrontar os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco, insculpidos no texto constitucional. Também alega que não deve incidir multa sobre juros, tampouco devem prevalecer os critérios de juros e correção monetária empregados.

Ato contínuo, a DRJ-09 julgou a impugnação do contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

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.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. NORMAS VIGENTES. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

É ineficaz suscitar alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis na esfera administrativa, uma vez que a autoridade julgadora de primeira instância

não possui competência para avaliar a constitucionalidade ou legalidade de atos normativos vigentes.

ARGUIÇÃO DE DIREITO. PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a ocorrência dos fatos alegados na impugnação.

MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. CONSTITUCIONALIDADE DA MULTA.

Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA. CONCEITO.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

DISPÊNDIOS COM ALUGUEL. PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. UNIVERSALIDADE DE BENS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação apenas permite o creditamento de dispêndios com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Contratos relativos a uma universalidade de bens não ensejam o aproveitamento do crédito das contribuições com base na hipótese de locação.

GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Exclui-se do conceito de insumo os dispêndios realizados após a finalização do processo produtivo, incluindo dentre eles os gastos com fretes de produtos acabados.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA. CONCEITO.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

DISPÊNDIOS COM ALUGUEL. PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. UNIVERSALIDADE DE BENS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação apenas permite o creditamento de dispêndios com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Contratos relativos a uma universalidade de bens não ensejam o aproveitamento do crédito das contribuições com base na hipótese de locação.

GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Exclui-se do conceito de insumo os dispêndios realizados após a finalização do processo produtivo, incluindo dentre eles os gastos com fretes de produtos acabados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Pedro Sousa Bispo**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura do relatório fiscal, trata o processo de autos de infração de PIS e COFINS não cumulativos do período de janeiro a dezembro de 2019, em decorrência de glosas sobre créditos indevidos operadas pela fiscalização.

As glosas foram operadas em relação a créditos oriundos de bens e serviços que a fiscalização considerou como não relacionados à atividade produtiva da recorrente, sobretudo os aplicados em logística (porto/ferrovia), em etapas que o fisco alega serem posteriores à produção, assim como contratos de arrendamento mercantil e despesas com transporte de minério entre os estabelecimentos da empresa.

Apresentada a manifestação de inconformidade, foi proferido acórdão pela DRJ que entendeu como integralmente improcedente a impugnação.

Feitas essas breves considerações, passa-se à análise das pretensões do contribuinte nas preliminares e mérito.

Preliminar de nulidade dos autos de infração

A recorrente alega que o auto de infração não foi devidamente motivado, pelo que deveria ser considerado nulo, nos termos do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Em suma, a fiscalização não teria apresentado os motivos e provas pelos quais teria glosado os créditos, limitando-se a tecer alegações genéricas, o que, inclusive, teria impossibilitado o pleno exercício do direito de defesa.

Não vislumbro assistir razão às alegações do recurso quanto a deficiência na motivação no relatório fiscal e nas provas apresentadas.

Entendo que o procedimento fiscal teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde constam a motivação e fundamentação jurídica para as glosas, bem como as provas que conduziram a Autoridade Fiscal às conclusões do auto de infração, tais como planilhas contendo a relação das operações objeto de glosa. Se a prova é insuficiente, como aduz a Recorrente, não se deve seguir na direção da nulidade, mas da eventual insubsistência da autuação.

O que se observa no relatório fiscal é que a Fiscalização fundamentou detalhadamente cada glosa operada, seja por falta de apresentação de documentos ou porque o

bem ou serviço adquirido não se subsume ao conceito de insumo lastreado nos critérios da essencialidade e relevância no âmbito das contribuições do PIS e da COFINS.

Com relação aos cálculos a recorrente alega inconsistências na feitura dos autos de infração, haja vista que há trimestres em que ao mesmo tempo que houve lançamento, também foi deferido integralmente o crédito pleiteado em processo de ressarcimento apresentado, abrangendo o mesmo período.

Melhor sorte não tem a recorrente nessa alegação.

Como se constata o processo trata de autuação de PIS e COFINS de glosas de créditos, não trata o processo de ressarcimento. Cumpre frisar, que o valor de ressarcimento deferido não tem influência sobre o valor apurado no presente processo que trata apenas das glosas de créditos efetuadas pela fiscalização.

Em sua argumentação, a recorrente não apresentou objetivamente qualquer inconsistência ou erro nos cálculos sobre as glosas de créditos operadas pela fiscalização. Apenas alega inconsistência ou contradição em meses em que foram lançados créditos e ao mesmo tempo o pedido de ressarcimento do trimestre foi integralmente deferido.

Como já se disse, embora a temática do ressarcimento não seja objeto do presente processo, a título de esclarecimento, informa-se que os cálculos dos ressarcimentos apurados estão devidamente demonstrados na planilha denominada “Ajustes Fiscalização” (e-fls.2.702), na qual resta claro que houve ajustes dos créditos solicitados nos trimestres apenas naqueles meses em que o valor glosa de créditos do M. externo (obtida pela glosa de crédito multiplicada pelo percentual de rateio) superou o valor do crédito usado como desconto, o que necessariamente levou a excluir o crédito excedente do pedido de ressarcimento. Tal situação ocorreu nos meses de janeiro, julho, outubro e dezembro/2019 para o PIS e janeiro, outubro e dezembro/2019 para a COFINS, afetando os respectivos trimestres quanto aos créditos deferidos nos pedidos de ressarcimentos. Nos meses em que não ocorreram essa situação, qual seja, naqueles meses em que o valor glosa de créditos do M. externo (obtida pela glosa de crédito multiplicada pelo percentual de rateio) não superou o valor do crédito usado como desconto, não houve necessidade de ajustes nos créditos objeto de ressarcimento, a exemplo do 2º trimestre, citado pelo contribuinte como inconsistente, mas agora devidamente explicada.

O acórdão recorrido também detalhou, de forma minuciosa e didática, a metodologia de cálculo dos valores apurados devidos lançados nos autos de infração (e-fls.3.376 a 3.379), bem como os valores admitidos de ressarcimento, não deixando dúvidas sobre a correção dos cálculos na apuração do crédito lançado.

Não existe, nesse contexto, nenhum prejuízo para à defesa da recorrente, visto que não foi demonstrado objetivamente qualquer erro de cálculo na apuração das infrações de glosa de créditos que levaram ao lançamento fiscal, valendo repetir aqui que tais cálculos foram confirmados aqui e pela autoridade julgadora a quo.

Portanto, inexistente falta de motivação no auto de infração, uma vez que o contribuinte dispunha de todos os elementos necessários ao pleno exercício dos direitos à ampla defesa e contraditório.

Em consequência, o caso não se enquadra em nenhuma das hipóteses de nulidade presentes no art.59 do Dec. nº70.235/72, devendo ser afastada a preliminar alegada.

Preliminar de nulidade do acórdão recorrido

Aduz a recorrente que a DRJ deixou de apreciar toda a argumentação esposada, limitando-se, em relação a praticamente todos os pontos suscitados pela defesa, a afirmações genéricas de que não existe previsão legal para a apuração e apropriação de créditos sobre insumos, sobretudo nos fluxos da atividade ferrovia-porto, sendo afastada toda a jurisprudência, judicial e administrativa, até mesmo firmada sobre o rito dos recursos repetitivos juntada pela Recorrente, sob o argumento de que “estas não possuem eficácia normativa, pois não integram a legislação tributária (arts. 96 e 100 do CTN)”.

Em vista do cerceamento do direito à ampla defesa, diz que não há dúvidas de que o acórdão deve ser considerado nulo de pleno direito, por força, inclusive, do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Não assiste razão à recorrente.

Não prosperam as alegações de cerceamento do direito de defesa por falta de motivação suscitadas pela recorrente, visto que está claramente indicada na decisão recorrida a motivação para a manutenção do conteúdo da autuação, qual seja, a não caracterização de rubricas como insumos pelo critério da essencialidade e relevância estabelecido no REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

O que se verifica tanto na manifestação de inconformidade quanto no recurso voluntário apresentados é exatamente o pleno exercício do direito de defesa pela recorrente, que tratou de apresentar alegações fundamentadas para cada glosa realizada pela fiscalização, trazendo argumentos relevantes para o presente julgamento.

Ademais, como é cediço, o julgador não precisa enfrentar todos os pontos questionados pelo Contribuinte, mas tão somente aqueles essenciais trazidos no recurso para formar o seu convencimento. No presente caso, não se observa qualquer falta de análise de aspecto fundamental para o deslinde da lide pelo Julgador a quo.

Na sequência, argui a recorrente que teria havido nulidade do acórdão recorrido visto que foi indeferido seu pedido de diligência, que tinha por objetivo demonstrar que fazia jus aos créditos glosados pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal.

De plano, entendo que a autoridade julgadora a quo considerou que a documentação constante dos autos era suficiente a formação da sua convicção quanto aos

créditos calculados sobre insumos, o que tornou prescindível a realização de diligência para o deslinde da lide quanto a este ponto.

O julgador pode determinar a realização das diligências que entender necessárias, quando da apreciação da prova, para a formação da sua livre convicção sobre a matéria, indeferindo as que considerar prescindíveis, com fundamento no art. 18 do Dec. 70.235/72. Tal temática foi abordada suficientemente no acórdão recorrido, com a explicitação dos motivos que levaram a manutenção do lançamento fiscal, conforme se infere na fundamentação do acórdão.

Nesse sentido a sumula CARF nº163:

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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Cabe destacar ainda que as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não se afigura nos autos.

Com essa fundamentação, afasta-se a preliminar.

Mérito

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo de extração de minérios e tem como objeto social atividades como: realizar o aproveitamento de jazidas minerais no território nacional e no exterior, através da pesquisa, exploração, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, embarque e comércio de bens minerais; construir ferrovias, operar e explorar o tráfego ferroviário próprio ou de terceiros, etc.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Conceito de insumo

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando

contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; 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.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que **considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões

específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “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”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que tanto o trabalho fiscal como o julgamento da DRJ se deram balizados no conceito de insumo atualmente adotado pela RFB para fins de creditamento de PIS e Cofins, que segue os parâmetros definidos pelo REsp 1.221.170/PR, os quais foram consolidados no Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018. De acordo com o referido Parecer Normativo, a decisão proferida pelo STJ é vinculante para a Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Dito isso, passa-se à análise das glosas remanescentes.

Bens e serviços utilizados como insumos adquiridos no mercado interno

§ 5o As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6o - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Preliminarmente, faz-se necessário tecer algumas breves considerações sobre a atividade desenvolvida pela empresa.

A empresa autuada atua no ramo de extração de minérios, quais sejam, ferro, cobre e níquel, para venda no mercado interno e externo, bem como prestação de serviços ferroviários e portuários.

Para desenvolver suas atividades operacionais, a Fiscalizada informou que os fluxos produtivos e de prestação de serviço seriam os seguintes:

1. Fluxo de produção do minério de ferro;
2. Fluxo de produção da pelota de ferro;
3. Fluxo de produção do minério de cobre;
4. Fluxo de produção do ferro-níquel;
5. Fluxo de produção do ferro gusa;
6. Fluxo dos serviços ferroviários de carga; e
7. Fluxo dos serviços Portuários;

Nesse contexto, conforme descrição da sua atividade, o processo produtivo se deflagra ainda nas jazidas, com os serviços de prospecção, sondagem, geologia e estudos do solo, tem sequência com a exploração da mina, com todas as despesas incorridas na industrialização e beneficiamento dessa fase produtiva, e a conclusão se dá com o carregamento do minério aos porões dos navios com destino à exportação, após o transporte do minério pela ferrovia, até o porto.

Nas atividades de produção de ferro, níquel e cobre ocorre a britagem (primária, secundária, terciária e quaternária), para a qual são utilizadas britadeiras (fixas ou semimóveis) que reduzem, gradativamente, o tamanho das rochas.

A atividade de ferrovia é aquela pela qual a Recorrente transporta seus produtos até o porto para escoamento e posterior exportação.

A atividade porto refere-se ao processo que se inicia com o tombamento dos vagões para que o seu conteúdo caia em uma esteira que por sua vez o transporta (movimentação interna) para empilhadeiras que os conduzem para pilhas formadas nos pátios de estocagem, de onde são transportados por correias até os piers no porto.

Abaixo o gráfico que representa os fluxos de negócio da empresa:

Fluxo Operacional de Produção do Minério

Feitas essas breves considerações sobre a atividade da empresa, passa-se à análise das glosas efetuadas.

Bens e serviços utilizados como insumos adquiridos no mercado interno (ficha 06/16a, linha 2)/ Bens e serviços adquiridos para aplicação em máquinas, equipamentos, veículos e aparelhos vinculados a atividades portuárias e ferroviárias da fiscalizada ou de movimentação interna de carga nos demais negócios da vale

Em suma, neste tópico é discutido o direito a crédito sobre bens e serviços utilizados nas atividades ferroviárias e portuárias, bem como despesas como movimentação interna de carga nos demais negócios da Vale.

O Auditor entendeu que a empresa não faz jus a qualquer crédito relacionado com as atividades de ferrovia e portuárias, posto que nessas atividades os produtos da empresa já se encontravam acabados e prontos para a comercialização, sendo apenas escoados para os centros de armazenamento, para posterior venda.

Entretanto, como tanto no negócio porto quanto no negócio ferrovia eram realizados serviços ferroviários e portuários a terceiros respectivamente, o Fisco, ao efetuar as exclusões das aquisições de bens para estes dois negócios, tomou o cuidado de reintegrar o crédito referente aos serviços portuário e ferroviário na proporção de tais receitas em relação à receita total. Tal proporção mensal constou na tabela constante da e-fls.1.791 do TVF e foi utilizada para reduzir o montante das glosas das aquisições de bens como insumo efetuadas pelo Fisco.

A Recorrente, por sua vez, entende que a sua produção tem uma abrangência ampla, envolvendo a unicidade da tríade mina/ferrovia/porto, devendo por isso serem considerados como insumos todos os bens e serviços utilizados desde a extração do minério até o embarque nos navios.

Sem razão a Recorrente.

Não se pode acolher a pretensão da Recorrente para abarcar todos os seus gastos em todas as atividades como créditos sobre insumos sob a alegação de que todos os custos de produção e despesas são necessárias à atividade da empresa gerando direito a crédito. Como já discorrido anteriormente, o direito a crédito sobre bens ou serviços como insumos se dá naqueles utilizados no processo produtivo da empresa ou prestação de serviços, em função da sua essencialidade nessas atividades. Além disso, em razão da relevância, também se admite o creditamento de bens e serviços como insumos cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação de serviço, integre o processo produtivo por imposição legal.

Do exame das atividades da Empresa e em consonância do conceito de insumo fundado nos critérios da essencialidade e relevância, percebe-se que, embora as atividades ferroviária e porto sejam importantes para o negócio de extração de minério desenvolvida, tais atividades não podem propiciar a geração de créditos sobre aquisição de insumos, visto que se dão em fase posterior a atividade de produção do minério, envolvendo o transporte do produto acabado até os armazéns/porto e despesas com logística portuária visando a exportação.

Sobre a possibilidade de creditamento sobre insumos, importante trazer o dispositivo legal do art. 3º, incisos II, da Lei nº 10.637/02, que a fundamenta:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

(negrito nosso)

Também se depreende do conceito de insumo adotado neste voto, delimitado pelo REsp nº 1.221.170/PR, que somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS nas atividades de produção ou fabricação de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Um breve excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques, que deixa evidente esse mesmo entendimento:

Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição **(essencialidade ao processo produtivo)**; e

3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto **(possibilidade de emprego indireto no processo produtivo)**.

(negrito nosso)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Como se observa, o direito a creditamento se dá somente sobre aqueles bens e serviços a serem utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda, o que se conclui que não há direito a crédito como insumos envolvendo depois do produto estar acabado ou fabricado. No caso ora analisado, como já se disse, a empresa atua produzindo vários minérios por meio da extração do solo. Assim, não faz jus a crédito de insumos os gastos relacionados com a atividade ferroviária no transporte de bens acabados.

O mesmo entendimento vale para os gastos relacionados com a atividade portuária, posto que os bens e serviços portuários, quais sejam, virada dos vagões, capatazia; rebocagem; movimentação de container; e serviços diversos prestados a bordo de navio, não têm relação com a produção de minério, tratando-se, em verdade, de serviços auxiliares de logística visando o escoamento e exportação dos minérios produzidos.

Nessa mesma direção, foi o voto vencedor proferido pelo Conselheiro Gilson Rosemburg, no acórdão nº 3302006.571, da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, que também manteve as glosas nos fluxos ferrovia e porto com a seguinte fundamentação:

Pela decisão proferida pelo STJ e pelo posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, devemos seguir como premissas para definição de insumos na apuração do crédito de PIS/Cofins a presença da essencialidade e da relevância dos gastos no processo produtivo do sujeito passivo.

A essencialidade diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

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, seja por imposição legal, distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua essencialidade e relevância ao processo produtivo da sociedade, bem como se os processos de trabalho/fluxos que geraram custos pertencem ao processo produtivo do produto final do sujeito passivo.

Com essas considerações, passa-se à apreciação do caso concreto.

A análise do procedimento fiscal deixa claro que o pedido de ressarcimento dos créditos da Cofins recai sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos nos seguintes processos de trabalho/fluxos da recorrente: Cobre, Ferro, Pelota, Ferrovia e Porto.

O Colegiado, por sua maioria, discordou do relator quanto à possibilidade de creditamento das despesas referentes aos processos de trabalho denominados "ferrovia" e "Porto", por entender que esses fluxos não participam do processo produtivo do recorrente, o qual se encerraria na entrega dos produtos finais minérios nos armazéns.

O exame do processo de trabalho (fluxo) "Ferrovia", tendo como base as informações prestadas pelo recorrente em laudo técnico, demonstra que o referido fluxo faz parte da atividade do recorrente, contudo, não participa do processo produtivo do minério.

Logo, não poderá propiciar créditos como insumos do produto "minério", por ser atividade posterior ao seu processo produtivo.

Segue trecho do laudo técnico apresentado pelo recorrente:

7.4 Etapa de Ferrovia o sistema integrado da VALE envolve o planejamento de toda a cadeia produtiva, desde a mina até a chegada ao porto. Além de transportar seus próprios produtos, a VALE presta serviços de logística para outras empresas, dentre elas companhias siderúrgicas, indústrias químicas, agricultura e indústrias automobilísticas.

A VALE divide a sua atuação em três sistemas: Sudeste, Sul e Norte. O Sistema Sudeste é constituído pela Estrada de Ferro Vitória a Minas (EFVM) que faz a ligação das minas que compõem o Sistema com o porto de Tubarão no Espírito Santo. A EFVM transporta aproximadamente 40% de toda a carga ferroviária nacional.

O Sistema Sul utiliza os serviços ferroviários da MRS Logística para escoar a produção até os portos de Guaíba, em Mangaratiba, e Companhia Portuária Baía de Sepetiba (CPBS) em Sepetiba, ambos no Rio de Janeiro. Os minérios são provenientes das minas de Fábrica e Feijão.

Já o Sistema Norte é constituído pela Estrada de Ferro Carajás e pelo Porto de Ponta da Madeira, no Maranhão. Este sistema é responsável pelo escoamento da produção própria e de terceiros no Estado do Pará. A Estrada de Ferro Carajás possui 892 km de extensão de linha ferroviária, ligando o Pará a São Luís. Este relatório objetiva determinar a possibilidade de tomada de crédito tributário nas aquisições através da elaboração de laudos técnicos que visam esclarecer a aplicação dos equipamentos, partes e peças, insumos e materiais de uso e consumo adquiridos pela Companhia VALE e aplicados nos processos logísticos ferroviários, localizadas no Sistema Norte e Sudeste".

Descrição das fases do fluxo "ferrovia"

A VALE transforma e adapta suas operações para atender ao mercado no exterior, através da prestação de serviços de transporte e logística de cargas gerais para terceiros, e da produção e embarque de minérios próprios para clientes no exterior.

Na visão do Colegiado, o fluxo "Ferrovia" não pertence à fase de produção de minério, objeto da recorrente, de forma que não pode gerar créditos de insumos previstos na legislação da não cumulatividade das contribuições.

A mesma sorte deve seguir o processo de trabalho/fluxo "Portos", pois os serviços portuários, como: capatazia; rebocagem; movimentação de container; e serviços diversos prestados a bordo de navio, não podem ser considerados insumos de produção dos bens produzidos pelo recorrente. Isso porque, os serviços de movimentação de container e os serviços prestados a bordo de navio, como as próprias denominações esclarecem, não possuem qualquer

relação com a produção de minério. Trata-se de serviços auxiliares executados em momento posterior, quando da venda ou escoamento do que foi produzido. Da mesma forma, os serviços de capatazia (movimentação de mercadorias nas instalações portuárias, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega) e rebocagem (serviços executados por rebocadores para cumprir as manobras de atracação e desatracação de navios) não se subsumem em serviços que possam ser considerados insumos, pois não participam do processo produtivo do recorrente.

Forte nessas considerações, nego o aproveitamento dos créditos referentes aos custos gerados nos fluxos denominados "Ferrovia" e "Portos", pois são atividades exercidas pelo recorrente após encerramento do processo produtivo do minério.

(negritos nossos)

Com base nessas considerações, mantém-se a glosa de bens e serviços utilizados como insumos nas atividades de ferrovia e portuárias.

Créditos relacionados a situação de arrendamento mercantil

Conforme consta do relatório fiscal, a interessada inseriu na base de cálculo do crédito informado na apuração do tributo valores decorrentes de “Contraprestações de arrendamento mercantil”, pelo que assim foram analisados e glosados, por não terem esta natureza.

As glosas foram efetuadas com fundamento no art. 2º, da Lei nº 6.099, 12 de setembro de 1974, e no art. 27, inciso IV, da Resolução nº 2309, 28 de agosto de 1996, do Banco Central do Brasil, que disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil, concluindo que as operações não podem ser consideradas arrendamento mercantil para fins tributários e tais dispêndios não dão ensejo a crédito da não cumulatividade.

Contra a glosa efetuada, a recorrente apresenta os seguintes argumentos:

Em adição, conforme observado no acórdão, restaram considerados como supostamente indevidos nas hipóteses de prestações de arrendamento mercantil, créditos apurados entre a Recorrente e demais empresas, por meio de contratos celebrados.

(...)

Com efeito, cumpre esclarecer que, ambas as previsões trazidas pelo acórdão em sua fundamentação para justificar as mantenças das glosas em tela, (i) Lei nº 6.099/1974, alterada pela Lei nº 7.132/1983, e (ii) Lei nº 4.595/1964 que emitiu a Resolução BACEN 2.309/1996 (frise-se, que também aduz sobre a Lei nº 4.595/1964), não veiculam um conceito amplo que tenha pretensões de

aplicabilidade irrestrita no ordenamento jurídico, mas apenas um conceito de arrendamento mercantil para os efeitos desta Lei - nº 6.099/1974”.

Além disso, há que se destacar que, a expressão arrendamento mercantil não é limitada ao chamado arrendamento mercantil financeiro, que tem as características descritas na Lei nº 6.099/74 ---- como limitado, todavia, de forma equivocada pela fiscalização ----- mas também abarca o arrendamento operacional, o qual apesar de meramente citado pelo acórdão ao dispor sobre os fundamentos da Recorrente, não foi objeto de mínimas considerações.

(...)

Não há, dessa forma, como desconstituir a natureza de arrendamento mercantil apenas com fulcro na referida Lei nº 6.099/1974 e nas disposições que sobre ela versam como consignado no despacho decisório, devendo restar afastados todos os argumentos veiculados pelo acórdão com base unicamente na análise desta.

(...)

Assim, não restam dúvidas que o arrendamento mercantil operacional, não contemplado pela aludida Lei 6.099/74, também deverá gerar direito ao crédito, sob pena de discriminação conceitual realizada com base em indevida limitação do alcance da definição de arrendamento mercantil para o direito privado, em violação ao art. 110 do CTN.

Não assiste razão à recorrente.

Conforme se observa, o legislador restringiu a definição de arrendamento mercantil para fins tributários, nos termos da Lei nº 6.099, de 1974, alterada pela Lei nº 7.132, 1983, *in verbis*:

Art 1º O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-se-á pelas disposições desta Lei.

(...)

Art. 2º Não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante.

§ 1º O Conselho Monetário Nacional especificará em regulamento os casos de coligação e interdependência.

§ 2º Somente farão jus ao tratamento previsto nesta Lei as operações realizadas ou por empresas arrendadoras que fizerem dessa operação o objeto principal de sua atividade ou que centralizarem tais operações em um departamento especializado com escrituração própria.

Art. 5º Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições:

(...)

c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;

d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.

(...)

(negritos nossos)

A Resolução BACEN 2.309, de 1996 também dispôs sobre o tema, nos seguintes termos:

Art. 28. Às sociedades de arrendamento mercantil e às instituições financeiras citadas no art. 13 deste Regulamento é vedada a contratação de operações de arrendamento mercantil com:

I - Pessoas físicas e jurídicas coligadas ou interdependentes;

II - Administradores da entidade e seus respectivos cônjuges e parentes até o segundo grau;

III - O próprio fabricante do bem arrendado.

(negritos nossos)

No caso em apreço, entendo que a recorrente não logrou êxito em comprovar que a rubrica glosada tem natureza de arrendamento mercantil.

Nessa direção, a fiscalização apresentou os seguintes elementos constatados durante a análise das operações em comento:

- As arrendadoras não são instituições financeiras conforme prevê o art. 1º da Resolução BACEN 2.309, de 1996 e não têm como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil;

- Os contratos foram celebrados entre a VALE e empresas coligadas e interdependentes, o que impede o tratamento tributário de arrendamento mercantil, conforme determina o art. 2º da Lei 6.099, de 1974 e art. 28 da Resolução BACEN 2.309, de 1996;

- Em nenhum dos contratos apresentados há a possibilidade de a VALE exercer o direito de compra dos bens arrendados, havendo em muitos deles a determinação expressa de sua devolução ao final do contrato, contrariando o art. 5º, alíneas "c" e "d" da Lei 6.099, de 1974, e art. 7º, incisos V, VI e VII da Resolução BACEN 2.309, de 1996.

O julgador a quo, por sua vez, analisou cada um dos contratos envolvidos a fim de buscar a sua real natureza jurídica:

Contrato celebrado com a Baovale:

- Objeto do arrendamento: direitos minerários, bens (equipamentos veículos, mobiliários etc.) e instalações fixas (prédios industriais, galpões e edificações em geral – escritórios, plantas de beneficiamento etc.) especificados no contrato.

- Pagamento: montante fixo anual atualizado pelo IGP-M.

Contrato HIPANOBRAS:

- Objeto do arrendamento: Usina de pelotização e diversos bens considerados partes integrantes da usina discriminados no Anexo I do contrato.
- Pagamento: montante fixo anual atualizado pelo IGP-M e “honorários de êxito” resultantes do desempenho potencial da usina de pelotização.

Contrato Itabasco:

- Objeto do arrendamento: Fábrica de pelotização situada em local pertencente à VALE (locatária), que inclui o estoque de todas as instalações, ativos e equipamentos registrados e existentes, listados no Anexo I do contrato.
- Pagamento: taxa fixa anual atualizada pelo IGP-M e “honorários de êxito” resultantes do desempenho excelente da fábrica de pelotização durante cada ano civil.
- Locatária - VALE controla 100% do capital da locadora - Itabasco.

Contrato Companhia Coreana de Pelotização (KOBRASCO):

- Objeto do arrendamento: Usina de pelotização localizada em imóvel pertencente à VALE (arrendatária), que inclui todas as instalações, ativos, equipamentos, peças, materiais etc., existentes na usina, listados no Anexo I do contrato.
- Pagamento: parcelas anuais fixas atualizadas pelo IGP-M e uma taxa de performance resultante do desempenho em potencial da usina.

Como se observa, confirmam-se vários elementos que descaracterizam tais contratos como de arrendamento mercantil, quais sejam: serem contratados com empresas coligadas e interdependentes, não preverem opção de compra do bem arrendado e as empresas arrendadoras não são instituições financeiras, estando todos em desacordo com a Lei nº 6.099, de 1974, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, o que leva a não ter tais operações os efeitos usuais dos contratos tipificados como de arrendamento.

Ademais, vale ainda ressaltar que, ao contrário do que afirma a recorrente, o conceito de arrendamento mercantil presente na Lei nº 6.099, de 1974, é amplo, abarcando tanto o arrendamento mercantil financeiro como o operacional: “Considera-se arrendamento mercantil o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta”.

Confirmando esse entendimento sobre essa amplitude do conceito de arrendamento mercantil dado pelo art. 1º da Lei nº 6.099, de 1974, a Resolução CMN nº 4.977, de 2021, assim dispôs sobre essa questão:

Art. 1º Esta Resolução disciplina as operações de arrendamento mercantil com o tratamento tributário previsto na Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974.

(...)

Art. 2º As operações de arrendamento mercantil de que trata esta Resolução são classificadas em arrendamento mercantil operacional e arrendamento mercantil financeiro. Uma das vantagens tributárias do contrato de arrendamento mercantil é a possibilidade de dispor de um bem sem que haja a necessidade de integrá-lo ao ativo imobilizado, e, como no caso em análise, apurar créditos das contribuições PIS e Cofins sobre tais contraprestações.

(negrito nosso)

Portanto, para a operação se caracterizar como arrendamento mercantil e ter efeitos tributários de apuração de créditos de PIS e COFINS há que se atender as características presentes na Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974. E quanto a esses requisitos, mostra-se nos autos que os contratos apresentados não têm natureza de arrendamento, bem como a empresa não logrou êxito em infirmar a afirmação fiscal.

Alternativamente, a recorrente pleiteia que as referidas operações sejam materialmente consideradas aluguéis de prédios, máquinas ou equipamentos utilizados nas atividades da empresa, com lastro no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Sustenta ainda que, uma vez que a fiscalização reconhece a existência de valores passíveis de créditos como aluguéis, deveria proporcionalizar as despesas, e não glosar a totalidade dos créditos sob o inverídico e ilegal argumento de que seria impossível a segregação dos itens.

Não assiste razão à recorrente.

Como se percebe, tanto a fiscalização como o acórdão recorrido consideram que parte das despesas envolvidas nas operações poderiam ser reconhecidas como aluguéis de prédios, máquinas ou equipamentos utilizados nas atividades da empresa, desde que fossem segregados das demais despesas.

Conforme expõe a fiscalização no relatório fiscal, os contratos apresentados envolvem como objeto direitos minerários, instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelotização e todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações. A coisa entregue à arrendatária para as operações é uma universalidade de bens que possibilita a exploração e operação dos estabelecimentos pela VALE. Os contratos preveem, inclusive, que os empregados dos estabelecimentos passam a ser empregados da VALE.

Como bem ressalta a fiscalização na análise dos contratos, o aluguel desses estabelecimentos em geral ("universalidades de bens") engloba muitos bens que não se subsomem ao conceito de prédios, máquinas e equipamentos, tais como os direitos minerários e

muitos dos bens relacionados nos anexos dos contratos, como móveis, licenças de software, linhas telefônicas e veículos.

Caberia, assim, a recorrente fazer a segregação das despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos das demais despesas envolvidas nas operações para fazer jus à dedução dessas despesas, nos termos estabelecidos na legislação. Porém, nada foi trazido aos autos nesse sentido.

Como é cediço, se o Fisco efetua o lançamento fiscal, fundado nos elementos apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

[...]

No entanto, apesar da legislação atribuir à Recorrente a prova do seu direito, no caso ora analisado, constata-se que nada foi trazido aos autos no sentido de segregar as despesas.

No caso em apreço, portanto, a recorrente não logrou êxito em comprovar por meio de documentação hábil e idônea o direito creditório pleiteado.

Noticia-se ainda que, nos contratos que envolvem as usinas de pelotização, consta a informação de que as usinas arrendadas estão localizadas em imóveis que pertencem à VALE, como por exemplo o trecho abaixo, transcrito do preâmbulo do contrato celebrado com a KOBRASCO:

- Considerando-se que a Usina de Pelotização está localizada em um imóvel que pertence à Arrendatária;

Ademais, há vedação legal de creditamento de aluguéis pagos sobre imóveis que integrem ou já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica (Lei nº 10.865, de 2004, art. 31, § 3º).

Diante do exposto, não pode ser acolhido o argumento de que as referidas operações devem ser deduzidas da base do PIS e da COFINS como aluguéis.

Alternativamente, ainda, a recorrente pleiteia que as referidas operações sejam consideradas insumos, com lastro no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Também não deve prosperar essa alegação, posto que o caso ora analisado não trata de aquisições de bens ou serviços, não cabendo sequer a análise dessas despesas pela ótica dos critérios da essencialidade e relevância proferidos pela decisão do STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

A atividade de locação de bens não tem natureza de serviços, aquele no qual se estabelece uma obrigação de fazer para satisfazer uma necessidade, em contrapartida a uma contrapartida financeira. Tampouco, aluguel está incluído na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), e, portanto, não pode ser considerada uma prestação de serviço.

Vale citar a Solução de Consulta nº 510, de 2017, que conclui que a locação de bens não tem identidade com a produção ou fabricação de bens destinados à venda e prestação de serviços, cuja ementa transcreve-se a seguir:

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS. MODALIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE. MODALIDADE AQUISIÇÃO OU FABRICAÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

A modalidade de creditamento relativa à aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) aplica-se apenas às atividades de “prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, não alcançando a atividade de locação de bens.

A modalidade de creditamento relativa à aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) alcança também a atividade de locação de bens. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, II e VI, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15; Resolução NBC TG 27 (R3), de 2015.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, II e VI; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15; Resolução NBC TG 27 (R3), de 2015.

(negrito nosso)

Portanto, a locação de bens e a prestação de serviços são negócios jurídicos distintos que não se confundem, não se configurando como aquisição de mercadorias e nem de prestação de serviços.

Glosa de créditos na modalidade frete interno/frete de transferência

No que concerne às despesas de movimentação interna, houve a glosa dos serviços adquiridos para o transporte entre unidades/filiais da própria Vale, o chamado “frete interno” ou “frete transferência”.

Entendeu o Auditor, em que pese ser a atividade de movimentação de bens acabados ser importante na atividade dela, a movimentação interna não constitui etapa de processo produtivo, mas – somente – mera etapa posterior a produção, utilizada para escoamento dela.

Verificou-se durante o procedimento fiscal que a quase totalidade (96,51%) dos referidos créditos eram relativos à etapa operacional de movimentação do minério, ou seja,

posterior ao processo produtivo (fluxos FERROVIA e PORTO). A companhia, assim, creditou-se dos serviços de frete contratados para movimentação interna da produção entre suas próprias unidades.

Concluiu, assim, o auditor que não havia previsão legal nas hipóteses das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 para creditamento desse tipo de despesa com transporte de produtos acabados.

Como se infere da peça de defesa, a Recorrente reitera seu entendimento de que os serviços glosados são essenciais ao funcionamento do seu processo produtivo, ainda que relacionados à logística de movimentação interna.

Aduz que, mais uma vez, o acórdão recorrido conclui-se pela inobservância da acerca da unicidade do processo produtivo da Recorrente, o qual é composto do trinômio indissociável referente as fases de mineração, ferrovia e porto.

Defende ainda que, ao contrário do que disposto pelo v. acórdão, sobre a possibilidade do crédito em relação a transporte de produtos entre estabelecimentos do contribuinte também deve ser reconhecido com base no inc. IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, que autoriza a geração de frete na operação de venda, quando esse custo for suportado pelo vendedor.

Por fim, apresenta no recurso jurisprudência do CARF sobre o tema.

Sem razão a recorrente.

Como já se disse no tópico dos bens e serviços utilizados como insumos, não se pode acolher a pretensão da Recorrente para abarcar todos os seus gastos/despesas em todas as atividades como créditos sob a alegação de que todos os custos de produção e despesas são necessários à atividade da empresa gerando direito a crédito.

Do exame das atividades da Empresa e em consonância do conceito de insumo fundado nos critérios da essencialidade e relevância, percebe-se que, embora as atividades ferroviária e porto sejam importantes para o negócio de extração de minério desenvolvida, tais atividades não podem propiciar a geração de créditos sobre transporte de produtos acabados, visto que se dão em fase posterior a atividade de produção do minério, envolvendo o transporte do produto acabado até os armazéns e porto e despesas com logística portuária visando a exportação.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) Na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;

- ii) Nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) O frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pela segregação, que parte das despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

- a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);
- b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);
- c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e
- d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de

movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. **Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição** ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(negritos nossos)

Em recente publicação, o CARF também pacificou essa questão por meio da Súmula CARF n.º 217:

Não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Em vista do exposto, deve ser mantida a glosa.

Inconstitucionalidade da multa de ofício de 75%

A Recorrente ainda alega, quanto a multa de ofício aplicada de 75%, questões constitucionais atinentes ao seu caráter confiscatório e desrespeito ao princípio da capacidade contributiva.

Essas argumentações, por se constituírem matérias que somente o Poder Judiciário é competente para julgar, consoante a Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º, não podem ser analisadas pelas turmas deste colegiado.

Nesse sentido, inclusive, a Súmula CARF nº2 determina que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no §4º, art.123, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Por fim, cumpre informar que a multa de ofício de 75% aplicada pela fiscalização tem fundamento legal no art. 44, inciso I, Lei nº 9.430/96, abaixo reproduzida:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

A fiscalização apurou diferenças de PIS e COFINS não declaradas e não pagas, ensejando a aplicação da multa de ofício, conforme determina o dispositivo legal citado.

Dessa forma, resta intacta a multa de ofício aplicada ao lançamento.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações constitucionais, afastar as preliminares, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo