



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.902964/2020-54</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-002.990 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VALE S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

ARRENDAMENTO MERCANTIL. CREDITAMENTO.

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.

CREDITAMENTO. DESPESAS EM FASE DE PÓS-PRODUÇÃO. PORTO E FERROVIA. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas ocorridas em fases “porto” e “ferrovia”, consideradas posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito de contribuições não-cumulativas.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado em julgar o processo da seguinte forma: i) por unanimidade, para conhecer do recurso e afastar as preliminares de nulidade do relatório fiscal e despacho decisório suscitada; e ii) por voto de qualidade, no mérito para negar provimento ao recurso, mantendo as glosas sobre: a) bens e serviços adquiridos do fluxo “ferrovia e “porto”; b) gastos relacionados com arrendamento mercantil; e c) créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado do tópico do recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Joana Maria de Oliveira Guimaraes, que entendiam pela reversão das glosas. O conselheiro Luiz Felipe Sardinha não votou, haja vista que substituiu o conselheiro relator Fábio Ejchel, nos termos dos §§ 2º, 6º e 9º, do art.110, do Novo RICARF (Portaria MF nº1.634/2023). Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-002.989, de 15 de outubro de 2025, prolatado no julgamento do processo 16682.902965/2020-07, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fábio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral.

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigmático.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que deferiu parcialmente Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER), e homologou parcialmente as Declarações de Compensação vinculadas até o limite do crédito reconhecido. O pedido é referente ao crédito de PIS/PASEP - 1º trimestre de 2014.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime não cumulativo, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade, e atendidos os requisitos legais.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. GASTOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE.

O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumo bens e/ou serviços, inclusive do imobilizado, utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, como no caso do transporte destinado ao escoamento da produção.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO.

Não geram direito a crédito na modalidade arrendamento mercantil os dispêndios decorrentes de contratos firmados entre partes coligadas/interdependentes, contratos em que a arrendadora não é instituição financeira ou pessoa jurídica cujo objeto principal é a prática de operações de arrendamento mercantil e aqueles sem opção de compra/renovação como faculdade do arrendatário.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. LOCAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A locação não se confunde com prestação de serviços ou produção de bens e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins de creditamento da contribuição.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. EDIFICAÇÕES. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.**

O aproveitamento de crédito decorrente de depreciação acelerada de edificações incorporadas ao ativo imobilizado restringe-se àquelas adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não contempla a depreciação de edificações utilizadas nas demais áreas.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.**

O aproveitamento de créditos decorrente de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado restringe-se àqueles adquiridos ou construídos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não contempla a depreciação daqueles utilizados nas demais áreas.

**NÃO-CUMULATIVADE. CRÉDITOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.**

O aproveitamento de créditos decorrente de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços não se aplica a veículos, tais como tratores e caminhões.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

**COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório.

Tendo tomado ciência da decisão de 1<sup>a</sup> instância pela abertura de mensagem em sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a empresa apresentou tempestivamente recurso voluntário em que solicita:

Em face dessas razões, requer a Recorrente seja provido o presente recurso, de modo que este E. órgão julgador reforme o v. acórdão recorrido na parte que ainda restou desfavorável à empresa, a fim de que seja reconhecida a integralidade do crédito pleiteado, com o afastamento das referidas glosas, bem como seja homologada a totalidade das compensações.

Requer, outrossim, seja efetuada a intimação dos subscritores da presente para procederem à sustentação oral das razões anteriormente expostas, consoante o disposto no artigo 110, inciso II, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Protesta-se pela possibilidade de juntada de eventuais provas que se façam necessárias, inclusive a realização de perícia.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele deve se tomar conhecimento.

Como relatado, a lide trata de glosas de créditos do PIS e Cofins, revertidas apenas parcialmente pela decisão de primeira instância. O recurso voluntário traz pedidos sobre 1) Nulidade do despacho decisório e relatório da unidade de origem; 2) Reversão de glosas relativas ao trinômio mina/ferrovia/porto e 3) Reversão de glosa de créditos relacionados à situação de arrendamento; 4) Reversão da glosa de créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado.

Cada um desses tópicos passa a ser tratado em seguida.

### **Nulidade do despacho decisório e relatório da unidade de origem.**

Neste tópico, a recorrente alega que é “patente a nulidade do relatório fiscal e do despacho decisório” e que existe a “premente necessidade de reanálise dos créditos a partir dos anexos apresentados (anexo 4 parcial, anexo 5 e anexo 6D – Doc. 06) e de refazimento dos cálculos pela fiscalização e, sob pena de cerceamento de defesa, uma vez que foram desconsiderados os documentos em comento”.

Abaixo, transcrição de trechos do recurso voluntário relativos a esse tópico:

Inicialmente, constata-se que o v. acórdão traz em sua fundamentação argumentos preliminares os quais não prosperam e que dizem respeito (i) à doutrina e

jurisprudência apresentadas pela Recorrente, (ii) ao pedido de realização da perícia e eventual posterior juntada de documentos e (iii) à nulidade do despacho decisório.

(...)

Outrossim, trata-se claramente de alegações genéricas. A Recorrente tem como necessária aplicação do atual conceito de insumos e do entendimento preponderante para fins de creditamento, o que in casu ainda não ocorreu.

(...)

Ora, conforme é possível observar na própria fundamentação trazida pelo v. acórdão, não é isso que se verifica. Como pontuado pela Recorrente desde a Manifestação de Inconformidade, o despacho decisório não fundamenta as glosas. Vejamos.

(...)

É dizer, em que pese o entendimento do v. acórdão, fato é que o despacho decisório que deu ensejo ao processo não possui os requisitos mais elementares para sua validade, eis que não informa o valor que está sendo cobrado e os elementos para sua aferição, tampouco as compensações que teriam sido objeto de não homologação.

A ausência destes pressupostos de validade do despacho decisório implicou inequívoco cerceamento de defesa da Recorrente, eis que as informações em comento são imprescindíveis para verificação de eventual excesso ou equívoco na cobrança.

(...)

Portanto, contrariamente a alegação genérica do acórdão, é patente a nulidade do relatório fiscal e do despacho decisório ou, ao menos, quanto à premente necessidade de reanálise dos créditos a partir dos anexos apresentados (anexo 4 parcial, anexo 5 e anexo 6D – Doc. 06) e de refazimento dos cálculos pela fiscalização e, sob pena de cerceamento de defesa, uma vez que foram desconsiderados os documentos em comento.

De fato, a não consideração dos documentos pelo fiscal por certo ensejou glosas indevidas e, portanto, cobranças equivocadas, motivo pelo qual tanto o relatório quanto o despacho decisório são eivados de nulidade.

Na hipótese de não se entender pela nulidade, o que não se espera, os cálculos deverão ser refeitos considerando a documentação em comento, oportunidade em que deverá haver a correção monetária dos créditos, uma vez que passado o prazo de 360 dias do protocolo.

Não assiste razão à recorrente.

O cerne da questão está na alegada falta de análise de documentos entregues pela empresa – o que acarretaria a nulidade do relatório e despacho decisório.

Deve-se ressaltar, porém, que **todos** os documentos apresentados pela empresa foram devidamente analisados e considerados – em especial, os citados “anexo 4 parcial, anexo 5 e anexo 6D – Doc. 06”, conforme disposto no acórdão recorrido:

Acerca dos documentos juntados a manifestação de inconformidade - Doc. 06 - Anexo 5 (serviços utilizados como insumo – A100), Anexo 6D (máquinas/equipamentos importados – F130), e parcialmente o Anexo 4 (bens e serviços utilizados como insumo – F100), todos os arquivos foram analisados no Mérito deste Acórdão, e, portanto, não houve prejuízo para a defesa, tendo sido, inclusive, reconhecido parte do crédito demonstrado.

Como disposto, a parcela do crédito demonstrado foi devidamente considerada e definitivamente aceita. O quadro abaixo demonstra isso:

P/A	Anexo 4 (A)	Anexo 5 (B)	Anexo 6D (C)	% Serv. Log. (D)	Total BC Revertida = A + B + C - D	Crédito Cofins
jan/14	7.602.362,33	39.249.124,78	28.178.608,18	0,00%	75.030.095,29	5.702.287,24
fev/14	10.771.978,03	75.415.416,58	2.077.395,47	0,00%	88.264.790,08	6.708.124,05
mar/14	9.942.486,86	50.468.314,50	6.351.339,91	0,00%	66.762.141,27	5.073.922,74
Total	28.316.827,22	165.132.855,86	36.607.343,56		230.057.026,64	17.484.334,02

Não existe, nesse contexto, nenhum prejuízo para a recorrente e **os cálculos para homologação das compensações considerando tais valores já foram feitos pela autoridade julgadora de primeira instância**, conforme pleiteado pela empresa.

No mais, não ocorreu nenhuma das circunstâncias previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que pudesse representar nulidade ou improcedência do relatório fiscal e despacho decisório:

Art. 59. São nulos:

- I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Os documentos foram emitidos por autoridade competente e, em nenhum momento, houve preterição do direito de defesa.

As conclusões da autoridade fiscal estão todas fundamentadas e amparadas na legislação mencionada no relatório e despacho decisório.

Diferentemente do afirmado no recurso, os fatos que ensejaram as conclusões foram clara e detalhadamente descritos nas peças fiscais, sendo elaborados demonstrativos que apontaram e quantificaram tais conclusões. Foram, também, demonstradas as devidas correspondências entre os fatos constatados e as penalidades aplicáveis (dispositivos legais infringidos).

A empresa foi devidamente cientificada de todos os atos e apresentou tempestivamente impugnação e recurso voluntário – que foram todos aceitos, não existindo, assim, nenhuma forma de cerceamento de defesa. O recurso voluntário, com 113 páginas, demonstra que a empresa conseguiu exercer plenamente seu direito de defesa.

Também não existe a necessidade de realização de qualquer perícia, diligência ou reanálise, já que os fatos estão todos colocados e esclarecidos, com todos os elementos necessários para formação da convicção do julgador.

Não existem, assim, motivos que justifiquem nulidade do relatório fiscal e despacho decisório.

#### **Glosas relativas ao trinômio mina/ferrovia/porto.**

Nesse tópico, são discutidos a relevância e essencialidade dos bens e serviços utilizados nas fases “ferrovia” e “porto” e a possibilidade de gerarem créditos para as contribuições não cumulativas.

O recurso voluntário traz os seguintes argumentos principais:

Inicialmente, cumpre pontuar que, o acórdão ora recorrido, apesar de fazer parecer que os seus fundamentos encontrariam guarida no entendimento consubstanciado pelo STJ em sede de recurso repetitivo (Resp 1.221.170/PR) --- que declarou a ilegalidade das INs nº 247/2002 e nº 404/2004 --- em verdade reduz a abrangência conceito de insumo fixado pela Corte Superior, não levando em consideração as peculiaridades do processo produtivo da Recorrente para análise dos insumos empregados, bem como o que restou decidido pelo E. STJ em análise em sede de recurso repetitivo.

(...)

Postas essas considerações, não há dúvidas que devem ser afastadas as glosas perpetradas no caso presente, eis que foram indevidamente utilizadas limitações constantes do PN COSIT nº 05/2018 na tentativa de descharacterizar a condição de insumos que estão em estrita consonância com o entendimento consagrado pelo STJ.

(...)

A doutrina e a moderna jurisprudência, sobretudo a exarada pelo STJ, convergem para uma definição de insumos que contempla todo e qualquer elemento essencial ou relevante, ainda que anterior ou posterior à produção de bens, circulação de mercadorias ou prestação de serviços. Coloca-se, assim, em evidência, como decorrência desse conceito, que bens materiais ou imateriais podem ser caracterizados como insumos.

(...)

Ocorre que, tanto o acórdão como a fiscalização, no presente caso, não consideraram as singularidades da cadeia produtiva da Recorrente quando entenderam pelo não reconhecimento dos créditos pleiteados no caso presente, referentes à bens e serviços utilizados nas etapas “Ferrovia” e “Porto”.

Entretanto, em atenção à complexidade e unicidade do processo produtivo da Recorrente ---- não analisado pelo acórdão recorrido ---- que abrange a tríade mina/ferrovia/porto, devem ser considerados todos os insumos (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 atividade econômica da Recorrente, exatamente nos termos do que restou decidido no REsp 1.221.170/PR.

(...)

A atividade da Recorrente 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.

Nesse contexto, o processo produtivo se deflagra ainda nas jazidas, 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.

(...)

No mesmo sentido em que alegado pela fiscalização, o v. acórdão a todo o custo, faz parecer em sua fundamentação que os dispêndios com bens e serviços ferroviários e portuários para escoamento da produção não seriam passíveis de créditos, sob a equivocada afirmação de que estariam atrelados a fases pós produtivas.

(...)

Destaque-se que, uma vez que as etapas da FERROVIA e do PORTO são, efetivamente, junto com a da mineração, fases do processo produtivo da Recorrente, tais fundamentos trazidos pelo acórdão não se sustentam, não havendo qualquer intenção da Recorrente de que haja uma visão ampliada em seu favor, mas sim, a visão correta sobre o processo produtivo por ela realizado.

(...)

É dizer, contrariamente ao entendimento consignado pela fiscalização e pelo acórdão, tem-se entendido ser inequivocamente passível de crédito os custos com exportação decorrentes de ambas as etapas de Ferrovia/Porto, ainda que se entenda por estar diante de produtos acabados, conforme já observado inclusive em demais processos envolvendo a própria Recorrente.

(...)

Ora, os gastos relativos ao cumprimento das exigências legais estão inseridos no contexto produtivo da Recorrente, conforme demonstrado, quer seja na fase da mineração, quer seja nas etapas da ferrovia e porto. Logo, integram o processo de produção e atendem os requisitos, tanto no que diz respeito com à relação com as atividades exercidas, bem como no que tange à presença da essencialidade e/ou relevância.

(...)

Como demonstrado, não restam dúvidas que não podem prevalecer tais glosas relacionadas as etapas de PORTO/FERROVIA, visto que tanto o entendimento fiscal, bem como o v. acórdão recorrido não estão em consonância com a reiterada jurisprudência do E. STJ e deste E. CARF, inclusive em casos em que é a parte a própria Recorrente, bem como divergem das conclusões dos próprios laudos técnicos elaborados para análise detalhada do processo produtivo existente.

Não assiste razão à recorrente.

O cerne da questão nesse tópico é se os gastos relativos às etapas “ferrovia” e “porto” geram créditos ou não para a Cofins e para o PIS.

A argumentação da recorrente é que essas etapas integram o processo de produção e que, assim, todos os insumos (bens e serviços) utilizados desde a extração do minério até o embarque nos navios geram créditos, uma vez que são itens relevantes e essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica da Recorrente.

A fiscalização e o acórdão recorrido, por seu turno, entendem que trata-se de aquisição de bens e serviços, a título de insumos, utilizados em etapas posteriores ao processo produtivo, não gerando, assim, direito a crédito.

O assunto já foi objeto de análise por este CARF. A recorrente trouxe acórdãos favoráveis a seu pleito, porém existem decisões diversas, não colocadas no recurso. Adoto como razões de decidir os seguintes trechos do voto do relator Pedro Souza Bispo no Acórdão 3402-011.769, de 16/04/24, relativo à mesma empresa e questão, salientando que tal voto baseou-se no conceito contemporâneo de insumo dado pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR e no Parecer Cosit/RFB nº 05/2018:

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 ferroníquel;
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. (negrito nosso)**

(...)

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.**

(...)

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.** (negritos nossos)

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.** (negrito nosso)

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).

**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. (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: (negrito nosso)

Continuando, extraí-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).

**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: (negrito nosso)**

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.** (negrito nosso)

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. (negrito nosso)

**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 estendesse 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. (negrito nosso)

**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.** (negrito nosso)

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

Em resumo, o entendimento é o de que a tríade minas-ferrovias-porto pode ser entendida como o conjunto das atividades econômicas desempenhadas pela recorrente, **que inclui as etapas que compõem o seu processo produtivo** (minas – extração, beneficiamento, dentre outras que envolvem matéria prima e produtos em elaboração) e **etapas posteriores ao processo produtivo** (ferrovias e portos – carga/descarga, movimentações portuárias, dentre outras que envolvem produtos acabados).

**Para fins de creditamento na modalidade insumo, porém, apenas as etapas que compõem o processo produtivo devem ser consideradas.**

Assim, entendo que os gastos nas atividades de ferrovias e portos destinadas ao escoamento dos minérios produzidos não geram direitos a créditos das contribuições não cumulativas.

#### **Glosas de créditos relacionados à situação de arrendamento.**

Neste tópico, a recorrente traz os seguintes pontos principais:

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

(...)

Com efeito, cumpre esclarecer que, ambas as previsões trazidas pelo acórdão em sua fundamentação para justificar as mantens 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.

(...)

Em adição, constata-se que, o v. acórdão entendeu ainda, pela suposta impossibilidade de creditamento de tais valores glosados, também sob o aspecto da análise como modalidade de aluguel.

(...)

Sem prejuízo das considerações já trazidas acima, contrariamente aos fundamentos do v. acórdão, veja-se que no caso em tela, a figura do aluguel se subsume à natureza dos contratos firmados, que tiveram como objeto prédios, máquinas e equipamentos, 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.

(...)

Logo, em atenção ao entendimento consignado na referida COSIT nº 67, que confirma a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, diante arrendamento considerado como sendo semelhante à situação de aluguel de imóvel rural, situação semelhante à ora em debate, não restam quaisquer dúvidas quanto ao direito creditório existente em favor da Recorrente, em total contrariedade ao que defendido pela fiscalização.

(...)

Assim, TODOS os bens objetos dos contratos são passíveis de inclusão nessas categorias, não havendo como segregar os bens individualmente, como trazido pelo acórdão. É dizer, todos os bens objeto dos contratos são passíveis de creditamento.

Deveras, o conceito de prédios, máquinas, equipamentos, ativos e instalações fixas é amplo, nele se inserindo diversos bens, sobretudo os objetos dos contratos em tela, inclusive veículos, ao contrário do que pretende a fiscalização, ao tentar reduzir o escopo do creditamento.

(...)

Dessa forma, também pelas referidas razões a Recorrente tem direito ao crédito de PIS e Cofins, seja por força do Art. 3º, IV, por meio da locação, ou V, via arrendamento mercantil operacional, consoante prescrevem as Leis 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

Ocorre que, na remota hipótese de não se legitimar a tomada dos créditos em questão com base no arrendamento mercantil ou no aluguel, o enquadramento das despesas em comento na condição de insumo também é medida que se impõe.

Não assiste razão à recorrente.

O mesmo assunto também já foi tratado neste CARF em processos da própria recorrente. **Aqui, as decisões são sempre no sentido de que o creditamento não é possível – inclusive nos processos mencionados pela própria empresa no tópico anterior.**

Adoto como razões de decidir o exposto na decisão de primeira instância, que traz de forma clara, objetiva e completa (fazendo, inclusive, uma análise individual de cada contrato celebrado pela recorrente) os motivos de manutenção da glosa:

Consta no Relatório que a interessada fundamentou o desconto de créditos no inciso V do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica. O referido Relatório esclareceu que, para fins tributários, o legislador restringiu a definição de arrendamento mercantil, 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.

(...)

Relativamente aos contratos celebrados pela interessada, o Relatório Fiscal fundamentou as glosas nos seguintes argumentos:

- 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. (negrito nosso)

A manifestante alega que o posicionamento apresentado pela fiscalização é excessivamente restritivo, e que a expressão “arrendamento mercantil” não é limitada ao chamado arrendamento mercantil financeiro, descrito na Lei nº 6.099, de 1974, mas também abarca o arrendamento operacional. Defende que, com base no Pronunciamento Técnico CPC 06 Operações de Arrendamento Mercantil (R2), a expressão arrendamento mercantil pode ser tanto para os arrendamentos mercantis financeiros como também para os arrendamentos operacionais. (negrito nosso)

De modo a corroborar os argumentos de defesa, verificou-se o teor dos contratos celebrados pela interessada anexados pela recorrente à sua manifestação de inconformidade, conforme a seguir resumido:

**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 Itabrasco:**

- 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 - Itabrasco.

**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.

- Arrendatária - VALE controla 50% do capital da arrendadora - Companhia Coreana de Pelotização.

- Os empregados da arrendadora passam a ser empregados da VALE (arrendatária).

**Contrato MBR:**

- Objeto do arrendamento: estabelecimentos identificados no Anexo I do contrato: matriz, fazendas, laboratórios, pátios, dentre outros.

- Pagamento: preço anual global.

- Os empregados da arrendadora MBR passam a ser empregados da VALE (arrendatária).

**Contrato Minas da Serra Geral (MSG):**

- Objeto do arrendamento: ativos e instalações fixas, discriminados no Anexo I do contrato.

- Pagamento: preço anual fixo.

- Arrendatária VALE é acionista da arrendadora MSG.

**Contrato NIBRASCO:**

- Objeto do arrendamento: Usina de pelotização localizada em área pertencente à VALE (arrendatária), incluindo todas as instalações, ativos e equipamentos existentes na usina.

- Pagamento: prestações anuais fixas atualizadas pelo IGP-M e uma “taxa de sucesso” resultante do desempenho em potencial da usina, a ser calculado pela

arrendatária com base em metodologia definida no Anexo II do contrato, e apresentada trimestralmente para aprovação da arrendadora.

- Arrendatária VALE é uma das controladoras da arrendadora NIBRASCO.

Com base no exposto, verifica-se que, como apontado pela fiscalização, os contratos celebrados possuem cláusulas que os descaracterizam como contrato de arrendamento mercantil para fins de creditamento das contribuições.

**Os referidos contratos foram firmados entre partes coligadas ou interdependentes e as arrendadoras não são instituições financeiras ou pessoas jurídicas cujo objeto principal é a prática de operações de arrendamento mercantil, contrariando a Lei nº 6.099, de 1974, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, dela se extraíndo os efeitos dos contratos dessa natureza quando relacionados à matéria.**

**Diferentemente do que argumenta a recorrente, o conceito de arrendamento mercantil dado pelo art. 1º da Lei nº 6.099, de 1974, é amplo: “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”. Esta é a definição a ser observada nas relações de direito público, e não se revela incompatível com os contratos analisados no caso concreto, não podendo considerá-los não abrangidos pela citada norma. (negrito nosso)**

Além disso, o conceito de arrendamento mercantil dado pelo art. 1º da Lei nº 6.099, de 1974 aplica-se tanto ao financeiro quanto ao operacional, como prescreve a Resolução CMN nº 4.977, de 2021, que revogou a Resolução BACEN 2.309, de 1996:

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.

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. Assim, não pode a interessada se beneficiar de tais vantagens sem atender as disposições da Lei nº 6.099, de 1974.

(...)

DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DOS CONTRATOS NA MODALIDADE ALUGUEL

O Relatório Fiscal analisou a hipótese dos referidos créditos se enquadrarem como aluguel de prédios, máquinas ou equipamentos utilizados nas atividades da empresa, prevista no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

O Relatório ressaltou os seguintes pontos observados nos contratos firmados que os descharacterizam como contrato de aluguel previsto no referido inciso:

- O valor pago pela VALE inclui parcela estabelecida em função da produção, e não somente em função do acervo dos bens entregues a ela;
- A coisa entregue à VALE para as operações é uma “universalidade de bens” que possibilita a exploração e operação dos estabelecimentos pela interessada;
- Os empregados dos estabelecimentos passam a ser empregados da VALE;
- As usinas de pelotização arrendadas estão localizadas em imóveis que pertencem à VALE;
- O objeto dos contratos (“universalidades de bens”) engloba muitos bens que não se subsomem ao conceito de prédios, máquinas e equipamentos, tais como os direitos mineratários, móveis, licenças de software, linhas telefônicas, veículos e caminhões; e Impossibilidade de individualizar o valor pago relativamente a cada um dos bens locados que, porventura, pudessem ensejar o aproveitamento do crédito das contribuições com base na hipótese de locação.

Em sua defesa, a manifestante alega que os contratos, indubitavelmente, incluem prédios, máquinas e equipamentos, e que todos os bens objeto dos contratos são passíveis de creditamento. Alega que o conceito de prédios, máquinas e equipamento é amplo, nele se inserindo os objetos dos contratos em tela.

A recorrente alega que, se a fiscalização evidencia que materialmente se trata de locação, ao desconstituir o negócio jurídico de arrendamento mercantil, o tratamento tributário deve ensejar a permissão de apropriação de créditos com fulcro no inciso IV do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Sustenta que, uma vez que a fiscalização reconhece a existência de valores passíveis de créditos, 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.

No entanto, tal pretensão não merece acolhimento.

O fato de a fiscalização considerar que as operações em comento não se tratam, para fins tributários, de hipótese de arrendamento mercantil para aproveitamento dos créditos com base no inciso V das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, não implica, por si só, que tais operações possam ser consideradas como despesas de aluguel enquadradas no inciso IV das referidas leis.

Caberia à manifestante ter segregado os dispêndios com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos daqueles tais como os direitos mineratários e outros bens relacionados nos anexos dos contratos. Isso se faz necessário ante o ônus que toca ao contribuinte de demonstrar minudentemente a natureza e origem do crédito que pleiteia, incabível a inversão de tal ônus, como pretende a manifestante.

Nos casos de utilização de direito creditório pelo contribuinte, quando a situação posta se refere a desconto, restituição, compensação ou resarcimento de créditos, é atribuição do contribuinte/pleiteante a demonstração da efetiva existência deste, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil - CPC (Lei nº 13.105, de 2015), aplicável supletiva e subsidiariamente ao Decreto nº 70.235, de 1972 por força do art. 15 do mesmo Código, assim descritos:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

(...)

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Ainda o inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, aplicável a manifestação de inconformidade por força do § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, determina que a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

#### DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DOS CONTRATOS NA MODALIDADE INSUMO

Com relação ao possível enquadramento dos referidos créditos como insumos (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003), o Relatório Fiscal entendeu que pelo fato de os contratos não representarem uma aquisição de bens ou uma prestação de serviços, não atendem aos critérios da essencialidade ou relevância proferidos pela decisão do STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

Em sua defesa, a recorrente alega que a IN RFB nº 1.911, de 2019, veiculou definição bastante abrangente de serviços, que abarca também as contraprestações de arrendamento. No entanto, não prospera a interpretação da manifestante.

Primeiramente, cabe destacar que a redação do inciso II é clara ao prever que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo”.

Outro ponto é que a atividade de locação de bens não está incluída 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. Ademais, a Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil trata a locação de coisas e a prestação de serviços de forma distinta em capítulos separados. O que corrobora o entendimento de que a locação de bens e a prestação de serviços são negócios jurídicos distintos, que não se confundem.

Tal entendimento já foi manifestado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) em diversas oportunidades, como por exemplo, na Solução de Consulta nº 510, de 2017, vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, 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. Grifou-se)

A Solução de Consulta nº 510, de 2017, concluiu que na locação de bem móvel não se visualiza a presença de obrigação de fazer, que caracteriza a prestação de serviços, a qual é realizada com emprego de força humana que presta a realização, transformando materiais e situações.

Portanto, em relação aos contratos ora em análise, não se aplica a hipótese de creditamento das contribuições pela aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), sendo, por conseguinte, incabível o pleito da recorrente para a apuração da referida modalidade de creditamento em relação ao objeto dos contratos, que inclui ativos, equipamentos dentre outros.

Assim, as glosas relativas aos arrendamentos devem ser mantidas.

#### **Glosas de créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado.**

Neste tópico, a recorrente traz os seguintes pontos principais:

Outrossim, nota-se da análise do v. acórdão que restaram mantidas também as glosas dos gastos relativos aos bens incorporados ao seu ativo imobilizado, os quais apesar de ensejarem patente direito creditório à Recorrente, foram, no entanto, desconsiderados no presente caso.

(...)

Logo, as referidas glosas são resultantes tão somente do entendimento equivocado quanto ao processo produtivo da Recorrente e a desconsideração das etapas referentes às fases de FERROVIA/PORTO.

(...)

Contudo, tais glosas foram, todavia, mantidas unicamente sob as alegações de que os aludidos bens e serviços teriam participação em momento posterior e, assim, não seriam parte do processo produtivo --- o que não se justifica, visto que como amplamente demonstrado, o processo produtivo da Recorrente não se encerra na extração do minério.

(...)

Portanto, evidente também o descabimento quanto à referida glosa (i) haja vista que embasada em premissa equivocada quanto ao processo produtivo da Recorrente e (ii) pois, em desconsideração à legislação sobre o tema que assegura o direito de creditamento da Recorrente e (iii) diante da observância deste E. CARF quanto à possibilidade de creditamento de bens de serviços relativos às etapas de PORTO e FERROVIA, por serem integrantes do processo produtivo da Recorrente, como já concluído em inúmeros processos.

(...)

Por fim, nota-se que, o v. acórdão consignou ainda, que, a manutenção das glosas relativas a tratores e caminhões também se justificaria, haja vista que estes seriam classificados como sendo veículos e que a legislação apenas permitiria o aproveitamento dos créditos de insumos decorrentes de máquinas e equipamentos.

(...)

Logo, as glosas em tela mantidas pelo v. acórdão e decorrentes da alegada limitação quanto ao conceito de insumos, não se justificam sob nenhum aspecto, seja porque até o momento não restou analisado o processo produtivo da Recorrente, o qual não se esgota no escoamento (extração), mas apenas com a exportação final e tampouco foi considerada a relevância e essencialidade de tais etapas, nos termos do entendimento já pacificado pelo E. STJ e seja porque a alegada restrição mencionada pelo acórdão inexiste.

Não assiste razão à recorrente.

Com relação à argumentação relativa ao tema mina/ferrovia/porto, importante ressaltar que já foi tratada no tópico 2, estando lá consignado o entendimento deste voto.

Também importante ressaltar que glosas que tratavam de outros fluxos – que não os relativos às etapas “ferrovia” e “porto” – como as relativas ao fluxo ‘ferro’ - já foram revertidas pela decisão de primeira instância.

Finalmente, com relação a créditos decorrentes de locação de veículos, fundamental lembrar da recente publicação da Súmula nº 190:

#### Súmula CARF nº 190

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

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

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

Com tais observações iniciais, transcrevo os seguintes trechos transcritos do acórdão recorrido, que detalham o assunto:

Consta no Relatório Fiscal que, com base nos registros F130 da EFD-Contribuições, a interessada se creditou de edificações e benfeitorias no prazo de apropriação de 24 meses, previsto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007, in verbis:

(...)

Verificou-se no anexo “Demonstrativo C” (planilha F130) que as glosas se referem a “Outros Serv. Obra Civil”; “Outros Serv. Engenharia”; “Transporte Rodoviário (Tonelada x Km)”; “Lajes duplo T pré-moldadas”; “Vigas de cobertura pré-moldadas”; “Fabricação de estrutura metálica e calderaria diversas em Aço”; “Estrutura Metálica Montada”; “TUBO DE CONCRETO ARMADO”; “ESTUDO E PROJETO DE ENGENHARIA ESTRUTURAL”; “SERVICO DE CONSULTORIA EM SEGURANCA E SAUDE OCUPACIONAL”; “ESTUDO E PROJETO DE OBRA MARITIMA”, dentre outros, **todos relacionados aos fluxos “Ferrovia” e “Porto”**. (negrito nosso)

Da mesma forma, o Relatório Fiscal relata que a interessada se creditou de máquinas e equipamentos no prazo de apropriação de 48 meses, previsto no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, in verbis, e integralmente, com base no art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011, in verbis:

(...)

Verificou-se no anexo “Demonstrativo D” (planilhas “ANEXO 6E – GLOSAS” e “ANEXO 6F – GLOSAS”) que as glosas se referem a “Fornecimento de antenas do tipo omnidirecional e ferragens de fixação em torre tubular, a serem implantados na região do Pará”; “ABRAÇADEIRA GALV-FG 220X6”; “Fornecimento de pedra britada para aplicação em lastro ferroviário”; “REBOQUE PARA MÁQUINAS DE SOLDA E CONJUNTO OXICORTE”; “SERVICO DE MANUTENCAO E CONSTRUCAO DE VIAS FERREAS”; “SERVICO DE TOPOGRAFIA”; “Renovação do sistema de sinalização”; “Aluguel de caminhão guindauto 43 T, com operador, capacidade 43 toneladas”, dentre outros, **todos relacionados aos fluxos “Ferrovia” e “Porto”**. (negrito nosso)

O Relatório Fiscal esclarece que os dispositivos legais mencionados são expressos ao tratar das edificações e máquinas e equipamentos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, de modo que não se aplicam para os ativos utilizados na área logística da VALE, atividades de escoamento ou distribuição do que foi produzido - **fluxos “Porto” e “Ferrovia”**.

A manifestante alega que a fiscalização novamente se mostrou completamente omissa quanto à observância das etapas que formam o seu processo produtivo, que é altamente complexo e integrado pelo indissociável trinômio mina-ferroporto.

Em resumo, a recorrente sustenta que o escoamento da produção, realizada em suas edificações (estruturas portuárias e ferroviárias) e utilizando máquinas e equipamentos da infraestrutura logística, é apenas uma das etapas essenciais do exercício da sua atividade produtiva, e que não prospera a restrição pela fiscalização das mencionadas previsões legais.

**No entanto, mais uma vez, não procede a pretensão da recorrente de considerar as atividades realizadas nos fluxos “Ferrovia” e “Porto” como etapas integrantes do processo produtivo de mineração. Assim, repisam-se os argumentos já**

**expostos em relação a manutenção das glosas de insumos, de que os referidos fluxos configuram atividades cujo objeto é o produto já acabado destinado a venda. (negrito nosso)**

Portanto, os fluxos “Ferrovia” e “Porto” são etapas que acontecem quando o processo produtivo da interessada já se encontra encerrado, por conseguinte, não se confundem com a produção de bens ou prestação de serviços, de modo a se enquadrar no art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007 (prazo de apropriação de 24 meses), no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (prazo de apropriação de 48 meses) ou no art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008 (imediatamente).

Com Relação a planilha “ANEXO 6D – GLOSAS” do “Demonstrativo D”, consta a observação que “a VALE S/A não apresentou resposta para o Anexo 6D, razão pela qual os valores foram glosados integralmente”. A manifestante alega que teria apresentado o solicitado pela auditoria, e anexou a sua manifestação de inconformidade listagem das máquinas e equipamentos importados, tais como, “CABO ACO”; “TRILHO FERROVIARIO”; “CONSTRUCAO PRÉ-FABRICADA”, BRAÇO REMOVEDOR DE CILINDROS” dentre outros, relacionados aos fluxos “Porto”, “Ferrovia” e “Ferro”.

**Acerca dos itens relacionados aos fluxos “Porto” e “Ferrovia”, aplicam-se os mesmos fundamentos já proferidos para as planilhas “ANEXO 6E – GLOSAS” e “ANEXO 6F – GLOSAS”, de que tais fluxos não fazem parte do processo produtivo da interessada, e, portanto, os ativos imobilizados a eles relacionados não pode gerar o creditamento pretendido. (negrito nosso)**

No que se refere aos itens relacionados ao fluxo “Ferro”, verificou-se que se trata de “PERFURATRIZ”; “EQUIPAMENTOS OPERACIONAIS E ESSENCIAIS”; “ESCAVADEIRA”; “GRELHA VIBRATORIA”; “BRITADOR”; “TRATOR ESTEIRA”; “TRATOR PNEU”; e “CAMINHAO DUMPER”.

Considerando que o fluxo “Ferro” é etapa que compõe o processo produtivo da interessada, como já abordado neste Voto, entende-se pela reversão das glosas das seguintes máquinas e equipamentos: “PERFURATRIZ”; “EQUIPAMENTOS OPERACIONAIS E ESSENCIAIS”; “ESCAVADEIRA”; “GRELHA VIBRATORIA”; e “BRITADOR”.

Com relação aos tratores e caminhões, estes são classificados como veículos e se diferenciam, portanto, de uma máquina ou equipamento. A RFB já se manifestou em diversos momentos em relação ao assunto, como por exemplo, na Solução de Consulta Cosit nº 1, de 2014, em que concluiu pela impossibilidade de se apurar crédito decorrente de locação de veículo, justamente por não ser este considerado uma máquina ou um equipamento.

Uma vez que a legislação é expressa em relação a máquinas e equipamentos, deve ser interpretada de forma literal (art. 111 do Código Tributário Nacional) nos casos como o aqui tratado, relativos a pedidos de ressarcimento e compensação que equivalem a uma renúncia de receita, sendo vedada a extensão da norma a casos nela não previstos. Portanto, entende-se pela manutenção das glosas de tratores e caminhões.

(...)

Com base no exposto, conclui-se pela reversão parcial das máquinas e equipamentos listados no “ANEXO 6D – GLOSAS” do “Demonstrativo D” e relacionadas ao fluxo “Ferro”

**Em apertada síntese, os créditos glosados e que tiveram sua glosa mantida pela DRJ referem-se, em sua totalidade, a bens relativos às etapas “ferrovia” e “porto”.**

**A recorrente repete todos os argumentos já tratados em itens anteriores, de que tais etapas fazem parte do seu processo produtivo – entendimento não corroborado neste voto. Particularmente no caso de locação de veículos, ainda existe o fato adicional de que o assunto já foi sumulado pelo CARF, conforme disposto acima.**

Entendo, assim, que a decisão de piso não deve ser reformada.

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitando a preliminar de nulidade do relatório fiscal e despacho decisório suscitada e, no mérito, por negar-lhe provimento.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do recurso e afastar as preliminares de nulidade do relatório fiscal e despacho decisório suscitada; e no mérito, para negar provimento ao recurso, mantendo as glosas sobre: a) bens e serviços adquiridos do fluxo “ferrovia e “porto”; b) gastos relacionados com arrendamento mercantil; e c) créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado do tópico do recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator