



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.902965/2020-07
ACÓRDÃO	3102-002.989 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

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).

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

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

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos, transcrevo trechos do acórdão recorrido:

Trata-se de Despacho Decisório emitido pela DEMAC-RJO, que deferiu parcialmente Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER), e homologou parcialmente as Declarações de Compensação vinculadas até o limite do crédito reconhecido.

A análise do direito creditório foi realizada no âmbito do procedimento de fiscalização instaurado pelo TDPF-F 07.1.85.00-2020-00142-2, que teve por objetivo analisar os créditos da não cumulatividade da contribuição para PIS/Pasep 10.833/2003 e da Cofins, apurados em relação às operações ocorridas no período de 01/01/2014 a 31/12/2014.

Conforme Relatório Fiscal anexo, o deferimento parcial do PER se deu em função da glosa de créditos em relação à aquisição de bens e serviços, a título de insumos, utilizados em etapas posteriores ao processo produtivo; às contraprestações de arrendamento mercantil e à aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado.

Cientificada, a interessada apresentou manifestação de inconformidade em que argumenta, ilustrando com doutrina e jurisprudência que entende a seu favor, que:

II – DO DIREITO

II.1 – DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO ORA IMPUGNADO

1. O aludido despacho decisório perpetrrou à glosa parcial do crédito pleiteado pela Impugnante, não homologando compensações efetuadas com base no crédito em comento. Entretanto, o valor do débito cobrado não foi informado no despacho decisório, tampouco o montante de multa e juros sobre ele incidentes, bem como os fundamentos e critérios para atualização.
2. Outrossim, em que pese não terem sido homologadas as compensações, o despacho não discrimina as PER/Dcomps por meio das quais foram vinculadas as mencionadas compensações.
3. É dizer, o despacho decisório 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.

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

5. Por estar desprovido dos requisitos mais elementares, a declaração de nulidade do despacho decisório é medida que se impõe. Mas não é só.

II.1.1 - DO EQUÍVOCO CONSTANTE DO RELATÓRIO FISCAL AO DESCONSIDERAR DOCUMENTAÇÃO QUE FOI APRESENTADA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO

6. No relatório fiscal, restou asseverado que a Impugnante, embora intimada, não teria apresentado parte da documentação solicitada.

7. Ocorre que, a assertiva em questão se revela equivocada. De fato, os documentos em questão foram juntados tempestivamente, pela Impugnante, no dia 12/04 (anexo 4 - parcial, anexo 5 e anexo 6D – Doc. 06). Portanto, a Impugnante estava dentro do prazo para a apresentação, conforme termo de continuidade recebido em 04/04/2022, tendo sido necessária a elaboração dos anexos em adequação ao formato solicitado e validação das informações.

8. Entretanto, premido pelo prazo de cinco anos do protocolo das Dcomps (12/04/17 e 28/04/2017) o fiscal concluiu o relatório com urgência, sem a análise de tais documentos, causando grave prejuízo à Impugnante e glosas indevidas.

9. Nesse contexto, dúvidas não restam quanto 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.

10. 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.

11. Com efeito, o art. 24, da Lei nº 11.457, de 2007, dispõe que os pedidos administrativos devem ser apreciados no prazo máximo de 360 dias. Ultrapassado esse prazo, necessária a atualização monetária dos créditos, nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.767.945, 1.768.060/RS e 1.768.415).

12. Outrossim, no cálculo dos créditos, deverão ser computados juros compensatórios e taxa Selic, nos moldes das previsões constantes dos artigos 148 e 151, da IN nº 2055, de 2021.

13. No que tange aos arquivos SPED que a fiscalização afirma terem sido corrompidos, cabe destacar que foram regularmente apresentados pela

Impugnante e recepcionados pela Receita, que em nenhum momento se manifestou informando que os arquivos apresentariam problemas, muito menos reintimando a Impugnante para sanar eventual erro. Nada obstante, observa-se que as informações pertinentes foram obtidas pela fiscalização, não havendo qualquer tipo de interferência na análise.

14. Portanto, o despacho decisório e o relatório em questão são nulos, tendo em vista que, conforme detalhadamente exposto acima, foram desconsiderados os documentos devidamente entregues pela Impugnante no bojo da fiscalização. Sendo que a análise de tais documentos são suficientes para comprovar que os créditos pleiteados não deveriam ser objeto de glosa, eis que tais arquivos comprovam a composição dos referidos créditos.

II.2 – DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS – DO CONCEITO DE INSUMO PREVALECENTE NOS TRIBUNAIS

15. O r. despacho decisório proferido no presente caso, 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), em verdade reduz a abrangência conceito de insumo fixado pela Corte Superior, não levando em consideração as peculiaridades do processo produtivo da Impugnante para análise dos insumos empregados.

16. Determinada atividade - como a desenvolvida pela Impugnante - pode ser exercida em etapas, mas todas fazem parte integrante de um único processo. Portanto, o conceito de insumos para fins de apuração do PIS e da COFINS não é um conceito formulado em abstrato, mas deve-se atentar para o pressuposto de fato que envolve as contribuições em questão, bem como a “dimensão funcional” do processo produtivo da Impugnante.

17. Contrariando o entendimento fixado pelo E. STJ, o fisco apresenta argumentos genéricos e estanques, não analisando o contexto do processo produtivo da Impugnante, que possui particularidades que o distingue do apresentado por aqueles que desempenham outras atividades.

18. A necessidade de se analisar o conceito de insumo a partir de cada caso concreto é ponto de relevo no acórdão proferido no Resp nº 1.221.170. É dizer, o que é essencial e relevante para determinada cadeia produtiva pode não ser para outra. Há que se verificar o contexto produtivo, nos termos do MM Relator do aludido Resp nº 1.221.170.

19. Destaque-se que, em nenhum momento, o acórdão proferido nos autos do Resp nº 1.221.170 vedou a apropriação de créditos nas etapas posteriores à produção, como pretende fazer parecer a fiscalização.

20. Ocorre que, a fiscalização, no presente caso, não considerou as singularidades da cadeia produtiva da Impugnante, glosando os bens e serviços utilizados nas etapas “Ferrovia” e “Porto”.

21. Entretanto, considerando-se a complexidade e unicidade do processo produtivo da Impugnante, 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 Impugnante, exatamente nos termos do que restou decidido no REsp 1.221.170/PR.

II.3 - DO PROCESSO PRODUTIVO DA IMPUGNANTE – DO TRINÔMIO INDISSOCIÁVEL:

MINA/FERROVIA/PORTO

22. 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.

23. 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.

24. Trata-se de trinômio indissociável que inclui os processos integrados envolvendo a mina, a ferrovia e o porto, sem os quais não se consuma sua atividade e resta bem evidenciado no objeto social da Impugnante, conforme se verifica do art. 2º e incisos do Estatuto Social.

25. Observa-se, portanto, a existência de um processo integrado, uno, em que todas as etapas estão indissociavelmente articuladas. Cabe destacar que não só a Impugnante projeta e desenvolve suas atividades a partir da tríade mina-ferrovia-porto, como também o setor de mineração mundial. Trata-se de dinâmica necessária, visto que no mais das vezes as minas se encontram em locais isolados e de difícil acesso.

26. No caso em análise, considerando-se a extensão territorial do Brasil e a expressiva distância entre as minas e o mercado consumidor, é fato que a ausência do trinômio em questão inviabilizaria o escoamento do minério e interromperia o fluxo do processo produtivo da Impugnante.

27. Com efeito, a Impugnante é a maior exportadora brasileira. Não haveria como realizar esta exportação se os produtos, extraídos das minas, não fossem transportados aos portos.

28. O processo produtivo da Impugnante e os insumos geradores de créditos de PIS e de COFINS já foi estudado com profundidade por renomados profissionais independentes e habilitados, sendo que a Impugnante traz aos autos trabalhos elaborados pela Unicamp, PwC, Tyno e LCA, todos unânimes ao registrar que o

processo produtivo em questão efetivamente é composto pelo aludido trinômio indissociável, o que será demonstrado mais adiante.

II.4 - DA VIABILIDADE DO CREDITAMENTO DE BENS E SERVIÇOS INCORRIDOS NAS FASES DE FERROVIA E PORTO

29. A fiscalização, a todo o custo, faz parecer que os dispêndios com bens e serviços ferroviários e portuários para escoamento da produção não seriam passíveis de créditos, afirmando, equivocadamente, que estariam atrelados a fases pós produtivas.

30. Dúvidas não restam, entretanto, de que as alegações da fiscalização não encontram amparo nos fatos e nem no direito, uma vez que as etapas da ferrovia e do porto são, efetivamente, junto com a da mineração, fases do processo produtivo da Impugnante.

31. Ainda que se tratasse de fases pós produtivas, o que se admite apenas por amor à argumentação, o fato é que, em sentido diametralmente oposto a afirmado pela fiscalização, tanto a decisão proferida pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, quanto o mencionado Parecer Normativo Cosit 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 Impugnante aos créditos resta inequivocamente caracterizado.

II.4.1 - DA EFETIVA INCLUSÃO DAS FASES DA FERROVIA E PORTO NO PROCESSO PRODUTIVO E DA RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE DOS BENS E SERVIÇOS A ELA ATRELADOS

32. Conforme amplamente demonstrado pela Impugnante na presente manifestação de inconformidade, todo o trinômio indissociável (mina-ferrovia-porto) compõem o processo produtivo da empresa.

33. De fato, não deve prevalecer a tentativa da fiscalização de caracterizar como processo produtivo apenas a etapa da mineração, de modo a alçar as fases da ferrovia e porto, partes integrantes do processo produtivo, como etapas “pós-produção”.

34. Note-se que a Impugnante encomendou estudos de renomadas empresas independentes, sendo que todos eles chegaram à inarredável de que as etapas da ferrovia e porto fazem parte indissociável do processo produtivo da Impugnante, ao contrário do que afirma a fiscalização, que não possui expertise para sustentar as suas alegações (Doc. 02 - Unicamp; Doc. 03 – PricewaterhouseCoopers; Doc. 04 – LCA; Doc. 05 – Tyno Consultoria).

35. Deve-se ressaltar que, não se trata de agilizar e tornar mais eficiente o escoamento da produção, conforme afirma a fiscalização. Trata-se da própria viabilidade da atividade, inserindo-se, tais fases, no processo produtivo. De fato, sem a fase da ferrovia e do porto, não existe processo produtivo do minério. A

produção resta inviável, totalmente prejudicada, notadamente no que diz respeito ao mercado externo.

36. E não se pode comparar tais fases da produção com atividades administrativas, jurídicas, contábeis, destacadas no aludido Parecer Cosit nº 05/2018, pois as etapas da ferrovia e porto compõe o processo produtivo do minério, que é uno e indissociável, conforme amplamente demonstrado. Isto é, a fiscalização não compreendeu o fato de o processo produtivo em questão ser único, peculiar, sui generis, e que não pode ser comparado com processos produtivos menos complexos.

37. E 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 resta inviável, impraticável.

38. A título de exemplo, destaca a Impugnante, serviços essenciais por ela utilizados para a viabilização do aludido processo produtivo, tais como serviços de logística, estudos, serviços portuários, serviços com guindaste, serviços de manutenção em máquinas e equipamentos, dentre outros serviços incorridos após a fase da mineração.

39. Os serviços de manutenção são primordiais. Como poderia a Impugnante continuar a exercer suas atividades sem que haja a manutenção dos britadores, caminhões, viradores de vagão dentre tantos outros equipamentos necessários à produção dos minerais e seu escoamento até o porto de destino? Também a manutenção das embarcações é de fundamental relevo para as atividades perseguidas pela Impugnante, bem assim a manutenção da extensa malha ferroviária utilizada pela Impugnante, única via de transporte do minério de ferro, por seu porte representativo.

40. Igualmente os serviços portuários são de fundamental importância para a Impugnante. A movimentação de carga 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.

II.4.2 - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE DESPESAS SUPOSTAMENTE INCORRIDAS APÓS O PROCESSO PRODUTIVO

41. Conforme amplamente demonstrado, as fases “ferrovia” e “porto” são efetivamente integrantes do processo produtivo da Impugnante, diferentemente do que assevera a fiscalização. Entretanto, ainda que se tratasse de fases pós processo produtivo, o que se admite ad argumentandum tantum, também seria viável o creditamento.

42. Veja-se que mesmo o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 - por meio do qual a SRFB apresenta interpretação bastante restritiva sobre o entendimento emanado pelo E. STJ - apoiado na aludida decisão reconhece que, embora o processo de produção de bens, em regra, encerrase com a finalização das etapas produtivas do bem, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo

de produção ou de prestação podem ser considerados insumos, quando integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

43. Registre-se ainda que os itens 57 e 58 do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 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 lavra (artigos 38, III e 39).

44. Ademais, conforme restou amplamente comprovado nos autos, o processo produtivo da Impugnante apresenta diversas singularidades. Da mesma forma que, fazendo menção ao acórdão proferido na sistemática dos recursos repetitivos, o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria, o papel do transporte do minério aos portos e do escoamento da produção nos navios, para posterior exportação, bem como os bens e serviços aplicados nestas etapas, são particulares e próprios, diferindo radicalmente da função destas atividades em outras linhas de produção.

45. Resta claro que a fiscalização, no presente caso, não considerou as singularidades da cadeia produtiva da Impugnante, perpetrando indevidas cobranças de gastos que afirma 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.

46. À medida que o insumo depende do contexto produtivo para ser avaliado, resta claro que, ao não se aprofundar nos elementos do caso concreto, a fiscalização não realizou a interpretação correta, não merecendo prevalecer a assertiva de que não poderiam ser considerados como créditos compensáveis os gastos posteriores à finalização do processo de produção.

47. Além disso, soma-se a própria alegação do fisco no relatório fiscal em comento, quando corrobora o exposto acima pela Impugnante, em que reconhece “a importância de tais atividades nos negócios da empresa” (pág. 14/15). Além disso, ainda cita que foi confirmado no curso da fiscalização que “os dispêndios com serviços portuários e ferroviários tem como principal finalidade o eficiente e ágil escoamento da produção da VALE.”

48. Ora, se o próprio relatório fiscal reitera que tais atividades são importantes e possibilitam a eficácia do processo produtivo da Impugnante, sequer discutindo a essencialidade e relevância da ferrovia e do porto, resta conflitante e diametralmente oposto glosar sob alegação de que tais itens seriam aplicados em etapas posteriores ao processo produtivo.

49. Nada obstante, visando a eliminar quaisquer dúvidas acerca do processo produtivo da Impugnante e a garantia do seu direito de crédito, requer a

Impugnante, além da juntada dos anexos Pareceres Técnicos, seja deferida prova pericial nos autos do presente feito. A referida prova deve ser realizada visando o pleno conhecimento de seu processo produtivo, insumos, serviços e ativo imobilizado utilizado glosados, inerentes às atividades desenvolvidas pela Impugnante, afastando qualquer dúvida que possa advir do exame da prova documental.

II.5 - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO

II.5.1 - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE ALUGUEL

50. Assevera o fisco, em seu relatório, que não seria possível o creditamento das despesas em questão com base no inc. IV, art. 3º, das 10.637/2002 e 10.833/2003, eis que os contratos em comento não caracterizariam aluguel.

51. 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 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.

52. Com efeito, citamos, como exemplo, os contratos com a Hispanobras e Kobrasco, (aluguel de usinas de pelotização); a Itabrasco (aluguel de uma fábrica de peletização e fabricação de pelotas de minério de ferro), a Baovale, a MSG (aluguel de maquinário, veículos, dentre outros). São todas situações que se enquadram no art. 3º, inciso IV da Lei nº 10.637/2002, reproduzido na Lei nº 10.833/2003, motivo pelo qual a glosa não se sustenta.

53. Entretanto, a fiscalização tenta 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. Cita como exemplo o aluguel de veículos, que seria vedado.

54. Ora, dúvidas não restam de que, no tocante aos arrendamentos de estabelecimentos, estes indubitavelmente incluem prédios, máquinas e equipamentos.

55. Todos os bens objetos do contrato são passíveis de inclusão nessas categorias, não havendo como segregar os bens individualmente, como pretende a fiscalização. É dizer, todos os bens objeto dos contratos são passíveis de creditamento.

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

57. Em seu relatório a fiscalização assevera que para além de uma parcela fixa, os valores para locação dos bens eram acrescidos de parcelas variáveis. Com base no

aludido argumento, afirma que o valor pago pela Impugnante seria estabelecido em função da produção e não em função do acervo dos bens a ela entregues.

58. Cabe salientar que, a forma do pagamento contratualmente estipulada, composta por valores fixos, com critérios de atualização pré-fixados, acrescidos de parcela variável, é plenamente aceita na relação locatícia, nos termos do art. 565, do Código Civil.

59. Irrelevante, outrossim, a alegação de que consta no contrato da Kobrasco que a usina está localizada em imóvel pertencente à Impugnante. Isso, porque, o que se está alugando é a usina, enquanto edifício, devendo as despesas com tal locação deflagrar o direito ao crédito.

60. Ademais, ainda que houvesse bens, constantes dos contratos, que não se enquadrassem no amplo conceito de prédios, máquinas e equipamentos, o que se admite por amor à argumentação, jamais poderia prevalecer o argumento da fiscalização no sentido de que nenhum crédito seria devido, por suposta impossibilidade de segregação dos bens.

61. Ora, 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, o 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.

62. Por fim, deve-se destacar que, ainda que no contrato haja menção à arrendamento mercantil, bem como tenham tais operações sido contabilizadas na conta “353031010- Arrendamento” tais elementos formais não são aptos a modificar a substância dos contratos. Se materialmente se trata de locação, como evidencia o próprio fisco ao desconstituir o negócio jurídico de arrendamento mercantil, o tratamento tributário deve ensejar a permissão de apropriação de créditos com fulcro no art. 3, IV, das Leis nº 10.637/2002, na Lei nº 10.833/2003.

II.5.2 - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE ARRENDAMENTO

63. Para afirmar que os contratos em questão não abarcariam a figura do arrendamento mercantil, a fiscalização utiliza como base as disposições da Lei nº 6.099/1974. Entretanto, o posicionamento apresentado pela fiscalização não merece prosperar, eis que tal entendimento é excessivamente restritivo.

64. Com efeito, a Lei nº 6.099/1974 não veicula um conceito amplo que tenha pretensões de aplicabilidade irrestrita no ordenamento jurídico, mas apenas um conceito de arrendamento mercantil “para os efeitos desta Lei”. Não há, dessa forma, como desconstituir a natureza de arrendamento mercantil apenas com fulcro na referida Lei, devendo restar afastados todos os argumentos veiculados no relatório fiscal com base nesta.

65. Além disso, como já dito, a expressão “arrendamento mercantil” não é limitada ao chamado arrendamento mercantil financeiro, que tem as características descritas na Lei nº 6.099/74, mas também abarca o arrendamento operacional.

66. Nesse sentido, vejam-se as definições constantes do Pronunciamento Técnico CPC 06 Operações de Arrendamento Mercantil (R1). Esse diploma regulamentar contábil foi revogado em 2018 e substituído pela versão R2, que não mais emprega a terminologia “arrendamento mercantil”, mas fala apenas em “arrendamento”, de modo a abranger tanto os antigos arrendamentos mercantis financeiros como os arrendamentos mercantis operacionais.

Portanto, a expressão arrendamento mercantil pode ser empregada de maneira indistinta para albergar não somente os arrendamentos mercantis financeiros como também os operacionais.

67. Aliás, considerando-se que as contraprestações de arrendamento mercantil operacional são regularmente tributadas pelas contribuições, não há qualquer 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.

II.5.3 - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE INSUMOS

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

69. No que tange à possibilidade de creditamento das despesas envolvidas nos contratos em questão como sendo insumos, o fisco assevera que as relações previstas contratualmente não consubstanciariam prestação de serviço. Alega que o objeto dos contratos seria a cessão do direito de uso de ativos, que não caracterizariam prestação de serviço, o qual demandaria uma obrigação de dar.

70. Ocorre que, razão não assiste à fiscalização. Ao regulamentar esses dispositivos em pretensa conformidade com a decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, além de limitar os critérios de pertinência e relevância ao processo produtivo, a IN RFB nº 1.911/2019 veiculou definição bastante abrangente de serviços, que abarca também mesmo as contraprestações de arrendamento.

II.6 - DA EQUIVOCADA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO

71. Inicialmente, no que se refere às Edificações e Benfeitorias – Fluxos Ferrovia e Porto, verificase que, a i. fiscal prosseguiu com a respectiva glosa em análise, sob o fundamento de que: (i) o art. 6º da Lei nº 11.488/2007 restringiria o desconto

acelerado dos créditos na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, (ii) de modo que, para as edificações da área logística da VALE (fluxos Ferrovia e Porto), caberia o aproveitamento de crédito tão somente sobre o valor da depreciação das edificações, tendo sido aplicados percentuais de rateio para a manutenção da parcela do crédito referente aos serviços ferroviários e portuários a terceiros, prestados de forma residual pela VALE com a utilização da infraestrutura logística.

72. Novamente, cabe aqui destacar que a fiscalização se mostrou completamente omissa quanto à observância das etapas que formam o processo produtivo da Impugnante e a necessária verificação da presença dos requisitos de relevância e/ou essencialidade da presença de tais edificações, objeto da glosa em questão na cadeia produtiva da Impugnante.

73. De fato, conforme visto, o processo produtivo da Impugnante é altamente complexo, integrado e indissociável sendo que o trinômio mina-ferro-porto conformador do processo produtivo da Impugnante, devendo haver o cumprimento das respectivas etapas desde a extração do minério até o embarque.

74. Nota-se que, de forma contraditória, em que pese a total descon sideração do aprofundamento do processo produtivo da Impugnante para fins de reconhecimento da totalidade do direito creditório e de atenção aos critérios para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, determinados pelo E. STJ em sede de pedido repetitivo - ao descrever a glosa no despacho decisório, a fiscalização trouxe, entretanto, mesmo que de maneira sintetizada, a menção da importância das edificações e benfeitorias.

75. A extração de minério denominada no despacho pela fiscalização como escoamento de produção, realizada em suas edificações (estruturas portuárias e ferroviárias), é apenas uma das etapas essenciais do exercício da atividade produtiva.

76. Desse modo, evidente a presença dos requisitos legais necessários ao deferimento de crédito de PIS/COFINS, visto que tais edificações não só são relevantes como essenciais às atividades da Impugnante, dentre elas a atividade de escoamento da sua produção.

77. Ademais, sem prejuízo da análise legal do dispositivo citado pela fiscalização, verifica-se que, não prospera tampouco a menção da fiscalização sobre a suposta aplicação da restrição trazida na previsão do art. 6º da Lei nº 11.488/2007.

78. É dizer, da leitura do referido artigo e assim, da expressa observância da norma, não se constata a suposta restrição alegada pela fiscalização de que para as edificações, caberia o aproveitamento de crédito tão somente sobre o valor da depreciação das edificações.

79. Não há tal limitação do crédito na previsão supratranscrita, a qual conforme é possível observar, sequer aduz sobre depreciação/deterioração/desgaste de edificações, ou qualquer termo ou intenção similar.

80. Em adição, no que diz respeito às máquinas e equipamentos glosados sob o fundamento de suposta não utilização em áreas do processo produtivo da Impugnante, verifica-se que assim como ocorreu quanto às edificações, a respectiva glosa se deu também, em razão do mesmo entendimento, todavia, equivocado prevalecente no subitem acima.

81. Conforme observado, a fiscalização reconhece expressamente o emprego e inclusive a relevância de tais itens (máquinas e equipamentos) no processo produtivo da empresa Impugnante, entendendo, entretanto, pela glosa novamente sob o único argumento de que tais créditos não poderiam ser aproveitados, pois seriam empregados em fases posteriores do processo produtivo - atividades de escoamento ou distribuição do que foi produzido, em áreas que supostamente não seriam parte do processo produtivo.

82. Há que se observar que, ainda que a Impugnante não pudesse utilizar todo o crédito existente em seu favor de uma só vez - o que se frise, se admite apenas para fins de argumentação, uma vez que já demonstrado o total descabimento da glosa realizada - ainda assim, evidente que deveria ser resguardado o recebimento aos créditos que faz jus, também dos períodos subsequentes. Afinal, com observado no despacho decisório, quanto ao tema, a fiscalização se insurgiu no que diz respeito à forma de creditamento, devendo ser viabilizado o recebimento do crédito, mesmo que fracionado.

Por fim, a recorrente protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a juntada de novos documentos e a realização de perícia.

A manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito passivo foi analisada e julgada procedente em parte pela 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 05 (DRJ05), por unanimidade de votos, reconhecendo parcialmente o direito creditório em litígio e homologando as compensações até o limite do crédito reconhecido conforme acórdão 105-012.200, cuja ementa está transcrita abaixo:

PROCESSO 16682.902965/2020-07

ACÓRDÃO 105-012.200 – 4ª TURMA/DRJ05

SESSÃO DE 14 de novembro de 2023

INTERESSADO VALE S/A.

CNPJ/CPF 33.592.510/0001-54

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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 àquelas adquiridas ou construídas 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-CUMULATIVIDADE. 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 1ª 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

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, relator.

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.

1) 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 pudessem 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.

2) 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 descaracterizar 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, 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).

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 desempenhas 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.

3) 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 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 manutenções 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 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.
- 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 extraindo 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 descaracterizam 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 mineratórios, móveis, licenças de software, linhas telefônicas, veículos e caminhões; e a 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 mineratórios 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 ressarcimento 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.

4) 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 aproveitamos 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 inexistente.

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 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

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

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

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-ferro-porto.

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.

Conclusão.

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.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel