



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16682.902975/2020-34</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3101-004.410 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 11 de dezembro 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: 01/10/2015 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

O conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo por imposição legal ou singularidade da cadeia produtiva.

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

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

atividades, com base no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL. USINAS DE PELOTIZAÇÃO. INSTALAÇÕES. ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE. ATIVOS PERTENCENTES AO ESTABELECIMENTO E DIREITOS MINERÁRIOS. UNIVERSALIDADE DE FATO.

Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas a locação de usinas de pelotização, instalações e estabelecimentos inteiros, utilizados nas atividades da empresa, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, o que pode contemplar, inclusive, os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações, e os direitos minerários, por configurarem uma universalidade de fato, conforme estabelecido no artigo 90 do Código Civil.

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. FLUXO FERROVIA E PORTO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. TRÍADE MINA-FERROVIA-PORTO. POSSIBILIDADE.

Considerando que as atividades relativas aos fluxos “Ferrovia” e “Porto” são desenvolvidas pela própria recorrente, bem como, que há uma inegável indissociação entre as atividades desenvolvidas a partir da tríade mina-ferrovia-porto, deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre edificações, máquinas e equipamentos, nos termos do artigo 6º da Lei nº 11.488/2007 (desconto acelerado), artigo 3º, §14, da Lei nº 10.833/03 (depreciação acelerada) e na forma do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011 (imediato).

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto” no processo produtivo, reverter as glosas referentes aos contratos de arrendamento – creditamento na modalidade aluguel. Vencidos o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho que manteve as glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto” e o Conselheiro Ramon Silva Cunha que manteve as glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto” e as glosas referentes aos contratos de arrendamento – creditamento na

modalidade aluguel. Designado o conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues para redigir o voto vencedor quanto a reversão das glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto” no processo produtivo, quanto à reversão das glosas referentes aos contratos de arrendamento – creditamento na modalidade aluguel.

*Assinado Digitalmente*

**RAMON SILVA CUNHA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**GILSON MACEDO ROSEMBURG FILHO** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**MATHEUS SCHWERTNER ZICCARELLI RODRIGUES** – Redator Designado

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

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 e registrado sob o nº 109-015.828 – 5ª TURMA/DRJ09, por meio do qual foi julgada parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que havia deferido parcialmente pedido de ressarcimento de crédito relativo à Contribuição para o Pis/Pasep não cumulativo vinculada às receitas de exportação do 4º trimestre de 2015, no montante de R\$ 33.891.772,15.

Em detalhado despacho decisório, instruído por Relatório Fiscal, foram identificadas infrações à legislação de regência na apuração dos créditos, que foram assim sintetizadas, conforme a seguinte indicação por tópicos do referido relatório:

VI.1. Aquisição de bens e serviços – a título de insumos – utilizados em etapas posteriores ao processo produtivo

VI.2 – Contraprestações De Arrendamento Mercantil

VI.2.1 Da impossibilidade de crédito na hipótese de insumos

VI.2.2 Da impossibilidade de crédito na hipótese de aluguel

VI.3 – Ativo Imobilizado

VI.3.1 Edificações e Benfeitorias – Fluxo FERROVIA e PORTO

VI.3.2 Máquinas e Equipamentos – Fluxo FERROVIA e PORTO

A Requerente apresentou manifestação de inconformidade, cuja análise resultou no acórdão ora atacado pelo recurso voluntário, que foi sintetizado na seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

O conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS, conforme o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO.

Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. 1.221.170 - PR, onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/Pasep e COFINS não cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo de bens destinado a venda ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.

NÃO CUMULATIVIDADE. GASTOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITOS. 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. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. EDIFICAÇÕES. CRÉDITO. DEPRECIACÃO ACELERADA.

O aproveitamento de crédito de PIS/Pasep e COFINS 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. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DEPRECIAÇÃO.

O aproveitamento de créditos de PIS/Pasep e COFINS 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 CUMULATIVIDADE. SALDO CREDOR. UTILIZAÇÃO MEDIANTE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO – DCOMP. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de PIS/Pasep e de COFINS objeto de ressarcimento. Entretanto, será cabível a aplicação da taxa Selic, quando não ressarcido o crédito da Contribuição ao PIS/Pasep ou da COFINS no prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) da data do protocolo do pedido de ressarcimento, à parcela do crédito não ressarcida ou não compensada.

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.

### **Manifestação de Inconformidade Improcedente**

#### **Direito Creditório Não Reconhecido**

Cientificada do referido acórdão e irressignada com a decisão proferida pelo Julgador de piso, a Recorrente interpôs seu recurso voluntário em peça formulada sob a seguinte estrutura de tópicos:

#### **I – DOS FATOS**

#### **II – PRELIMINARMENTE**

##### **II.1 – DO DESCABIMENTO DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS TRAZIDAS PELO ACÓRDÃO**

##### **II.2- DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO**

#### **III – DO DIREITO**

##### **III.1 – DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS – DO CONCEITO DE INSUMO**

III.2. – DA APLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO AO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE (TRINÔMIO INDISSÓCIAVEL: MINA/FERROVIA/PORTO)

III.3 – DA AUSÊNCIA DE ANÁLISE DOS LAUDOS APRESENTADOS - VIABILIDADE DO CRÉDITAMENTO DE BENS E SERVIÇOS INCORRIDOS NAS FASES DE FERROVIA E PORTO - RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE NÃO ANALISADAS PELO V. ACÓRDÃO

III.4 – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE DESPESAS SUPOSTAMENTE INCORRIDAS APÓS O PROCESSO PRODUTIVO

III.5 – DO DESCABIMENTO DOS FUNDAMENTOS DO V. ACÓRDÃO - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO — CREDITAMENTO NA MODALIDADE ALUGUEL

III.5.1 – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE ARRENDAMENTO

III.5.2 – A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE INSUMOS

III.6 – DA EQUIVOCADA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO

III.6 – DA NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS

IV – DA AUSÊNCIA DE PERÍCIA

V – DO PEDIDO

É o relatório

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator

O recurso voluntário interposto é tempestivo e deve ser conhecido, pois preenche os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal.

A análise do recurso voluntário interposto segue a ordem dos argumentos apresentados na peça recursal.

PRELIMINARMENTE

DO DESCABIMENTO DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS TRAZIDAS PELO ACÓRDÃO

Sobre esse tópico específico, observa-se que a Recorrente registra desconforto com o fato de o acórdão objurgado apresentar ponderações que, no seu entender, desconSIDERAM *“de plano, os fundamentos, a jurisprudência e a doutrina que foram trazidos ao processo pela Recorrente, a fim de corroborar a análise quanto ao descabimento das glosas ainda mantidas.”*

Contesta as conclusões da Autoridade Fiscal sobre a inexistência de força vinculante da doutrina e da jurisprudência insurgindo-se, com maior veemência, com relação a não ter havido o exame pela DRJ, dos laudos técnicos apresentados *“para melhor conhecimento do seu processo produtivo e da relevância e essencialidade dos itens então glosados”*. Menciona, objetivamente, laudos elaborados pela empresa de auditoria PricewaterhouseCoopers, pela LCA Consultores, pela TYNO Consultoria e pela Universidade Estadual de Campinas -UNICAMP.

A Recorrente não suscita, entretanto, qual deveria ser a consequência jurídica para os fatos apontados. Ao mesmo tempo, não aponta objetivamente qual teria sido a parte ignorada pelo Julgador de piso que representaria especificamente o prejuízo causado pela não observância dos referidos laudos.

Além disso, há que se considerar, a partir da própria informação prestada pela Recorrente, no sentido de que os referidos laudos tinham por objetivo expor seu processo produtivo, bem como a relevância e essencialidade dos itens glosados, que o acórdão contestado expressamente expõe uma perspectiva que revela prejudicialidade em relação à utilidade desses laudos. Trata-se de observar que o Julgador de piso, reconhecendo a procedência dos argumentos apresentados pela Autoridade Fiscal, concluiu que a essencialidade e a relevância não são aplicáveis às atividades desenvolvidas fora da atividade de produção. Convém transcrever o trecho respectivo do acórdão:

*E, nos termos postos pelo STJ, é considerado essencial aquele bem ou serviço “do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço... constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço... ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.*

Como já dito, não há controvérsia de que as operações de logísticas e portuárias ocorram posteriormente à produção do minério, pelo que não podem ser consideradas como elemento inseparável do processo produtivo do minério, tampouco se tem que sua ausência inviabilizaria a atividade de mineração. Assim é que muito embora tais operações de logísticas sejam de suma importância no escoamento do minério produzido, não são essenciais à extração e beneficiamento deste produto.

Também não merece acolhida a pretensão da manifestante de que tais dispêndios sejam considerados insumo na atividade por ela exercida em razão de o Código Minerário impor para a autorização a todo projeto minerário nacional a previsão das formas de escoamento de sua produção. Porque nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que

possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições ao PIS/COFINS. Nesse sentido dispõe o PN COSIT/RFB nº 05/2018 em seu tópico 4, cujos itens são reproduzidos abaixo:

[...]

Portanto, não podem ser considerados insumos para fins de creditamento os itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo.

De se salientar, ainda, que os gastos em questão foram considerados como insumos e acolhidos os respectivos créditos em relação aos serviços prestados a terceiros: transporte ferroviário de carga de terceiros; transporte ferroviário de passageiros; atividade de movimentação portuária e demais atividades portuárias e ferroviárias residuais.

Por fim, em que pesem os argumentos da interessada, tem-se, a partir do que consta da descrição dos fluxos produtivos da empresa, que não há como acolher a alegação da existência, no ciclo de mineração e beneficiamento de minérios, de um “trinômio indissociável que inclui os processos integrados envolvendo a mina, a ferrovia e o porto”.

Não bastasse isso, releva considerar que somente na hipótese em que a não manifestação sobre matéria específica tivesse causado preterição do direito de defesa, poder-se-ia falar em consequências processuais desse gesto. Tal hipótese encontra-se expressamente prevista na legislação processual como causa de nulidade da decisão proferida, conforme se observa das disposições do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Nesse sentido, não se afigura razoável exigir que o julgador administrativo enfrente e afaste cada um dos argumentos apresentados em laudos diversos elaborados pela Recorrente, sob pena de transformar a decisão administrativa em verdadeiro tratado técnico-científico ou em um laudo pericial complementar.

Pensar de modo diverso representaria inverter a distribuição do ônus argumentativo, já que a parte recorrente tem o dever processual de selecionar e destacar, nos laudos apresentados, os pontos tecnicamente relevantes que entende juridicamente pertinentes. Ao julgador administrativo cabe avaliar se os requisitos legais foram atendidos com base nos elementos técnicos juridicamente relevantes que lhe são adequadamente apresentados.

Seja na impugnação, seja no recurso, cabe ao Recorrente apontar **especificamente** quais elementos técnicos têm repercussão jurídica, como manifestação dos princípios da cooperação processual, economia processual e boa-fé objetiva.

Não há reparos a fazer, nesse sentido, na decisão de primeiro grau.

DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO



A Recorrente alega que *“(P)or estar desprovido dos requisitos mais elementares, a declaração de nulidade do despacho decisório é medida que se impõe.”*

Afirma que o *“despacho decisório perpetrrou à glosa parcial do crédito pleiteado pela Recorrente, veiculando cobrança e não homologando compensações efetuadas com base no crédito em comento”,* porém, *“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”.* Além disso, assevera que *“o despacho não discrimina as perd/comps por meio das quais foram veiculadas as mencionadas compensações, informações as quais deveriam constar nele e não em anexos de apoio”.*

Compreendo que o acórdão objurgado enfrentou adequada e suficiente o tema, razão pela qual utilizo das suas razões de decidir, nos seguintes termos:

A impugnante suscita a preliminar de nulidade do Despacho Decisório sob a alegação de que este não possui os requisitos mais elementares para sua validade, eis que não determina o valor que está sendo cobrado e os elementos para sua aferição, tampouco as compensações que teriam sido objeto de não homologação. Sem tais informações resta cerceado o seu direito de defesa.

A possibilidade de nulidade no processo administrativo fiscal é disciplinada no Capítulo III do Decreto nº 70.235/1972, conforme abaixo transcrito:

[...]

O artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72, que prevê a nulidade dos despachos e decisões proferidas com preterição do direito de defesa, pressupõe que o dano causado ao impugnante seja concreto e que este dano reste inequivocamente demonstrado.

Contudo, analisando o DD e os demais documentos que o integram, não vislumbro a existência do defeito apontado, porque é expressamente previsto nesse DD que, além do Relatório Fiscal, também é parte integrante e indissociável de sua formação o Despacho de Análise do Crédito juntado às f. 59-63 . Entre outras, é informado nesse despacho que *“O interessado apresentou as seguintes declarações de compensações vinculadas ao PER em questão”:* 11875.94813.280417.1.3.18- 9915 e 28243.03896.271017.1.3.18-3251.

Ainda, às f. 64 encontra-se juntada cópia do *“Extrato do Processo de Cobrança - 16682-720.328/2022-78”* com informações dos valores utilizados na homologação das referidas compensações até o limite dos créditos reconhecidos pelo DD recorrido. Esses documentos foram levados ao conhecimento do contribuinte juntamente com esse DD, conforme *“Termo de ciência por abertura de mensagem”* de f. 884.

Além disso, verifica-se que todos os procedimentos adotados pela Fiscalização em relação à análise que fundamentou o indeferimento parcial do crédito pleiteado, bem como todos os demonstrativos e informações constantes no processo, aos

quais a empresa teve acesso, possibilitaram que a mesma exercesse o seu direito de defesa. Ademais, não houve a demonstração do prejuízo à defesa, o que se exige à luz do princípio *pas de nullité sans grief*.

Assim, verifica-se que não ocorreram os pressupostos do supracitado artigo 59, uma vez que os atos e termos foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal e o Contribuinte, em sua irresignação, não demonstra dificuldade em enfrentar todos os pontos da Ação Fiscal. Não prosperando a alegação de nulidade.

Ainda neste ponto, há que se destacar a importância do artigo 60 do Decreto nº 70.235/72, acima transcrito. Isso decorre da delimitação dos casos em que é possível a declaração da nulidade. Atos e termos somente são nulos quando lavrados por pessoa incompetente. Despachos e decisões são nulos quando proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Afora tais hipóteses, não há previsão para a declaração de nulidade, mas para o saneamento das irregularidades (art. 60).

Assim sendo, afasto a preliminar de nulidade arguida, passando, então, ao exame do mérito.

A Recorrente suscita a nulidade, ainda, sob o argumento de que *“o v. acórdão não se pronunciou sobre o pleito subsidiário formulado pela Recorrente”*. Pondera que requereu, na Manifestação de inconformidade, que *“caso não fosse entendido pela nulidade do despacho decisório ---- o que não se esperava, diante das considerações esposadas acima --- ao menos os cálculos fossem refeitos considerando a correção monetária dos créditos, uma vez que passado o prazo de 360 dias do protocolo, fato esse, no entanto, não analisado pelo v. acórdão”*.

Em relação a esse tópico, vale ponderar que, não se trata de matéria que implica nulidade do despacho decisório, pelas mesmas razões já apresentadas acima. Além disso, trata-se de matéria de mérito que veio a ser enfrentada expressamente na decisão proferida pelo julgador de piso e concluída nos seguintes termos:

Portanto, considerando que o período decorrido entre as datas de transmissão do PER nº 25579.25205.280417.1.1.18-2816 e das DCOMPs nº 11875.94813.280417.1.3.18-9915 e 28243.03896.271017.1.3.18-3251 é inferior aos 360 dias tratados acima, inaplicável se torna a regra de correção do crédito definida no julgado do STJ, nos normativos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e nos atos expedidos pela RFB.

Afastam-se, portanto, as alegações de nulidade.

## DO MÉRITO

Os itens “III.1 – DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS – DO CONCEITO DE INSUMO”, “III.2. – DA APLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO AO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE (TRINÔMIO INDISSOCIÁVEL: MINA/FERROVIA/PORTO)”, “III.3 – DA AUSÊNCIA DE ANÁLISE DOS LAUDOS APRESENTADOS - VIABILIDADE DO CRÉDITAMENTO DE BENS E SERVIÇOS INCORRIDOS NAS FASES DE FERROVIA E PORTO - RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE NÃO ANALISADAS PELO V. ACÓRDÃO” e “III.4 – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE DESPESAS SUPOSTAMENTE INCORRIDAS APÓS O PROCESSO PRODUTIVO” tratam do conceito de insumo e das características da atividade econômica desenvolvida pela Recorrente.

Ao expor sua perspectiva a respeito desses itens, a Recorrente busca demonstrar que parte dos dispêndios por ela utilizados como base de cálculo dos créditos que deram origem ao pedido de ressarcimento sob análise devem ser considerados insumos em razão da sua essencialidade e relevância, por singularidades da sua cadeia produtiva.

Suas alegações nesse sentido podem ser sintetizadas no seguinte trecho da peça recursal:

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.

Trata-se de trinômio indissociável que, conforme dito, inclui os processos integrados envolvendo a núm., a ferrovia e o porto, sem os quais não se consuma sua atividade, ilustrada graficamente no quadro abaixo:

#### Fluxo Operacional de Produção do Minério



No que se refere ao item “III.3 – DA AUSÊNCIA DE ANÁLISE DOS LAUDOS APRESENTADOS - VIABILIDADE DO CREDITAMENTO DE BENS E SERVIÇOS INCORRIDOS NAS FASES DE FERROVIA E PORTO - RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE NÃO ANALISADAS PELO V. ACÓRDÃO” há que se mencionar novamente o caráter de prejudicialidade que o não reconhecimento da

existência de um processo produtivo amplo e uno, envolvendo o trinômio “mina, ferrovia e porto” tem para a análise seguinte, relativa à essencialidade ou relevância dos itens glosados, estes identificados nas etapas “Ferrovia e Porto”, para fins de sua classificação como insumo.

O mesmo pode ser dito em relação às glosas relativas a itens do ativo imobilizado, descritas no Termo de Verificação Fiscal como:

Da análise das informações prestadas pela VALE, glosou-se o crédito das contribuições relativamente aos seguintes ativos imobilizados, conforme detalhado adiante:

1. Parcela relativa à diferença de prazo de apropriado do crédito relativo a edificações imobilizadas na estrutura logística da VALE – **Fluxos FERROVIA e PORTO**
2. Máquinas e Equipamentos não utilizados em áreas do processo produtivo da VALE – **Fluxos FERROVIA e PORTO**

De se considerar, que essas glosas decorrem diretamente de se considerar “*que a finalidade principal das estruturas portuárias e ferroviárias é o eficiente e ágil escoamento de sua produção e, ainda que tenham importância na sua atividade empresarial como um todo, constituem fases posteriores à conclusão do processo produtivo*”.

Essencial, portanto, enfrentar primeiramente essa alegação da existência de um trinômio “mina, ferrovia e porto”, antes de passarmos à análise dos demais itens especificamente.

Segundo se observa dos laudos apresentados pela Recorrente, a tese por ela defendida, de existência de um trinômio indissociável MINA-FERROVIA-PORTO, segundo a qual seu processo produtivo se deflagra ainda nas jazidas, tem sequência com a exploração da mina e se conclui no carregamento do minério aos porões dos navios, é justificada por diversos aspectos.

Abordam-se desde aspectos históricos relacionados ao desenvolvimento da exploração de minério no Brasil – afirmando-a sempre “intimamente conectada” com a construção e operação de ferrovias e terminais portuários – até com a manutenção de direitos residuais da União Federal após a venda da Recorrente, antes estatal. Mencionam-se ainda: o volume de recursos envolvidos; a eficiência alcançada em decorrência da operação das ferrovias; o fato de a Recorrente ser a principal exportadora brasileira, bem como características determinantes da atividade mineradora.

Apontam-se, ainda, nesse sentido, “*a especificidade dos ativos utilizados, o volume elevado de investimentos necessários, o caráter esgotável e o fato de o produto vendido se tratar de uma commodity, isso é, um produto com baixo (ou nenhum) nível de diferenciação entre os diversos produtores*”.

Ocorre que o tema tem sido objeto de debate em decisões deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, já tendo sido analisado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais que, em julgado de 11/04/2023, do qual resultou o Acórdão nº 9303-013.921 – CSRF/3ª Turma, decidiu de maneira desfavorável à tese apresentada pela Recorrente em processo no qual ela também era parte.

Naquele acórdão, após discorrer sobre a evolução histórica do conceito de insumos para fins de creditamento da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, a i. Relatora do voto vencido pontua que:

O contribuinte VALE S.A. é empresa mineradora que se dedica à produção do minério de ferro, pelotas e níquel, além de atuar a partir de logística própria para a distribuição e movimentação dos seus produtos.

(i) direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com frete para transporte intercompany de produtos acabados;

No julgamento do recurso voluntário, entendeu o Colegiado a quo por manter a glosa sobre os créditos das contribuições sociais para a COFINS referentes aos gastos com frete para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, sob o fundamento, em síntese, de ausência de previsão legal.

No caso dos autos, trata-se de frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do Sujeito Passivo por questões de praticidade na logística. Trata-se de parte do processo produtivo do Contribuinte e, portanto, podendo ser enquadrado no conceito de insumo do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Constituem-se em despesas suportadas pela Recorrente em virtude dos serviços prestados pela MRS LOGÍSTICA S/A, no transporte de minério no modal ferroviário entre a mina e o Porto, bem como pela LOG-IN LOGÍSTICA INTERMODAL S/A, pertinente ao transporte marítimo do produto.

[...]

(ii) quanto aos serviços portuários serem considerados como armazenagem e frete na operação de venda, aptos a gerarem créditos de acordo com o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003;

Com relação aos serviços portuários, em seu recurso especial o Contribuinte argumenta que:

[...]

14. Ademais, de toda forma o r. acórdão recorrido perpetra uma equivocada segregação em relação ao processo produtivo da Recorrente, que é absolutamente integrado, do ponto de vista logístico.

Trata-se de um erro de premissa diante do contexto operacional e econômico da mineração no Brasil e no Mundo, atividade esta que, para se viabilizar economicamente, só pode ser concebida se estiver integrada à mineração stricto sensu toda a estrutura logística (ferrovia, no caso, e Porto) para escoamento da produção. Isto é, as despesas incorridas em toda a cadeia logisticamente integrada à mineração são, por critério econômico, operacional e até contábil, ligadas à produção, não sendo lícito desconsiderar sumariamente - como efetivado - créditos oriundos de despesas atreladas àquelas atividades.

**Oportuno registrar, pois, que os serviços portuários consistem na recepção dos vagões, desembarque e agrupamento do minério, e seu reembarque de forma diferente. É evidente, a esta altura, que os serviços portuários compreendem etapa indissociável do processo produtivo da Recorrente, sobretudo com relação ao transporte da mercadoria, nele compreendidos o descarregamento, carregamento e acondicionamento da mercadoria.**

Pela mesma lógica do supracitado entendimento do E. STJ, portanto, e em uma análise sistêmica do artigo 3º da Lei n.º 10.637 e atenta à finalidade da não-cumulatividade, que é mais que mero benefício ao contribuinte, mas, sim, diretriz constitucional ancorada, ao cabo, no princípio da capacidade contributiva, por buscar onerar a cadeia produtiva apenas do valor que cada participante agrega ao produto ou serviço, seria de toda forma de rigor a concessão do direito ao crédito por se tratar de insumo ao processo produtivo.

15. Destarte, é indene de dúvidas que o r. acórdão n.º 3402-002.525 (paradigma) merece prevalecer e, conseqüentemente, há que ser reconhecido o direito de crédito da contribuinte nesta parcela. Depreende-se que os serviços portuários em questão referem-se à recepção dos vagões, desembarque e agrupamento do minério, seguido do seu reembarque de forma diferente.

**Ainda que o recurso especial tenha sido admitido com base no inciso IX, o próprio dispositivo remete o creditamento na armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II do art. 3º: ...[Destaques nossos]**

Ou seja, a análise empreendida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais considerou as ponderações da Recorrente no que se refere à sua perspectiva de que mantém um processo produtivo amplo e uno/indissociável, que contemplaria não só a mineração *stricto sensu*, mas toda a estrutura logística (ferrovia, no caso, e Porto).

Todavia, a referida perspectiva não prevaleceu naquele colegiado, tendo se sagrado vencedor o entendimento manifestado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan cujos fundamentos, por bem ilustrarem meu entendimento em relação ao tema, adoto como razões de decidir neste julgado, os quais transcrevo a seguir:

No que se refere ao mérito, as razões de decidir em relação a ambos os temas (“fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos” e “serviços portuários na exportação”) são semelhantes.

**Assim como os fretes de produtos acabados, os serviços portuários na exportação notoriamente ocorrem após a conclusão do processo produtivo, o que impede que sejam considerados “insumos” necessários à obtenção do produto final.** Em adição, esses serviços portuários, assim como os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição, cristalinamente não constituem “fretes na venda”, o que impossibilita a tomada

de crédito com base no inciso IX do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas.

Portanto, o amparo jurídico para o crédito, em ambos os casos, revela-se frágil.

Sobre o mérito, assim, as razões de divergência para “serviços portuários na exportação” são, basicamente, as mesmas presentes em tema frequentemente debatido nesta Câmara uniformizadora: os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

O tema dos fretes de produto acabados entre estabelecimentos, em composição recente da CSRF, continua a ser decidido (a exemplo dos serviços portuários) contingencialmente, longe de externar um posicionamento sedimentado. Veja-se o resultado registrado em ata para o Acórdão 9303-013.338 (processo administrativo no 10480.722794/2015-59, julgado em 20/09/2022):

*“...por maioria de votos, deu-se provimento em relação a frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, vencidos os Cons. Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira (o Cons. Carlos Henrique de Oliveira acompanhou o relator pelas conclusões em relação a tal tema, por entender aplicável ao caso apenas o inciso IX do art. 3º das Leis de regência das contribuições)” (grifo nosso)*

Não se pode afirmar, categoricamente, qual é a posição conclusiva na apreciação de tal tema, na CSRF. Aparentemente, na composição recente da 3ª Turma da CSRF, metade dos conselheiros (Cons. Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Ana Cecilia Lustosa da Cruz) entende que tal crédito seria duplamente admissível, tanto com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições (“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”), quanto com base no inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

**Também em relação aos serviços portuários na exportação**, cabe indagar se quem concede crédito entende tratar-se tais rubricas de insumos ou de fretes na venda.

Relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial no 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

E o REsp no 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do



acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio web do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. *(grifo nosso)*

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. *(grifo nosso)*

**Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB no 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp no 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:**

“(…) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

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



realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

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

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”, a exemplo dos “fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa” e dos “serviços portuários na exportação”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Ou, como a ausência de serviços portuários posteriores à conclusão do processo produtivo afetaria a obtenção do produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado ou sofreu serviços em porto, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes, assim como para serviços portuários na exportação.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei no 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos ou a prestação de serviços portuários na exportação, inequivocamente, não constitui uma venda.

Pelo exposto, ao examinar atentamente textos legais e precedentes do STJ, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o

entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise. E, com base nessas mesmas razões de decidir, não cabe o crédito em relação a serviços portuários na exportação, igualmente realizados após o processo produtivo, e sem caracterizar fretes na venda.**

De se considerar que, à época, ainda não havia sido sumulado o tema “transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa”, o que veio a ocorrer em sessão de 26/09/2024, mediante a Súmula CARF nº 217, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Acrescente-se que a análise considera e descarta a possibilidade de creditamento tanto sob a forma de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), quanto sob a ótica do frete e armazenagem nas operações de vendas (inciso IX do mesmo artigo).

Nesse contexto, remanescem válidas as conclusões apresentadas pela Autoridade Fiscal e ratificadas pelo Julgador de piso no que se refere a considerar que os dispêndios realizados pela Recorrente nas etapas “Ferrovia e Porto” do mencionado trinômio/tríade apontado(a) pelos laudos apresentados, não lhe conferem direito a crédito em razão de se realizarem em momento posterior ao processo produtivo.

Não prevalece, portanto, a percepção de que o direito ao creditamento contempla toda a atividade empresarial da Recorrente. Na realidade, o direito ao creditamento limita-se à etapa em que efetivamente se busca a obtenção do produto a ser vendido. Tal conclusão encontra-se facilmente alcançada em diversos trechos dos votos no julgamento do Resp 1.221.170/PR, alguns mencionados no Parecer Cosit nº 5, de 2018, do que serve de exemplo o seguinte excerto do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell:

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) 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).[Destaques nossos]

Entendo acertadas, portanto, as conclusões da Autoridade Fiscal e do Julgador de piso em relação à matéria, tendo a primeira se manifestado no seguinte sentido:

Assim, relativamente aos dispêndios dos fluxos FERROVIA e PORTO, não há o que se discutir quanto à essencialidade ou relevância dos bens ou serviços, posto que as fases em que são aplicados ocorrem posteriormente à finalização do processo. Os gastos com tais bens e serviços, ainda que incorridos às custas da VALE, não podem ser considerados insumos do processo produtivo para fins de crédito da contribuição para o PIS e da Cofins.

Apesar de as etapas FERROVIA e PORTO serem parte da atividade empresarial da VALE como um todo, resta claro que são etapas posteriores ao processo produtivo, nas quais o produto que será comercializado já se encontra totalmente acabado.

Concebe-se que o produto acabado para uma empresa mineradora é aquele que encerra o ciclo produtivo daquela empresa específica - ou seja, sobre o qual ela não aplicará mais nenhum processo de transformação industrial.

A Recorrente contesta, ainda, a argumentação trazida pela fiscalização para embasamento das glosas, no sentido de que a chamada parte logística visaria apenas agilizar e tornar mais eficiente o escoamento da produção. Afirmo, diferentemente, que se trata da própria viabilidade da atividade, inserindo-se, tais fases, no processo produtivo. Acrescenta, ainda, que *“(D)e 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”*.

Cabe considerar que os laudos apresentados pela Recorrente enfatizam o *“elevado grau de eficiência das ferrovias e terminais portuários operados pela empresa”* em razão do nível dos gastos com logística. Destacam, ainda, que *“a viabilidade da exploração mineral é determinada também pela eficiência da empresa na execução do processo de escoamento do minério”*. Ou ainda que *“a necessária eficiência operacional não seria alcançada sem a referida integração”*.

Também nesse sentido se faz necessário objetar que a eficiência representa uma maneira de potencializar a viabilidade de toda e qualquer atividade econômica desenvolvida, não sendo algo exclusivo da atividade da Recorrente. Ela não representa, assim, uma singularidade da cadeia produtiva da Recorrente.

O laudo elaborado pela Unicamp, por sua vez, assevera que:

Nesse sentido, é possível responder a questão sobre dissociar os equipamentos e recursos de transporte e transferência de materiais durante o processo produtivo da empresa objeto de estudo, dentro do trinômio mina, ferrovia e porto?

É possível responder a questão, afirmando não ser válido dissociar os equipamentos e recursos de transporte e transferência de materiais durante o

processo produtivo da empresa objeto de estudo, dentro do trinômio mina, ferrovia e porto, porque a cadeia produtiva da empresa objeto de estudo é integrada verticalmente, com controle patrimonial da infraestrutura que executa as operações na mina de lavra, beneficiamento e transformação do minério de ferro, da ferrovia que transfere esses minérios para a área de expedição e finalmente no porto onde é realizado o abastecimento dos navios para entrega aos clientes. A localização das fontes de minérios e dos pontos de embarque são distantes, exigindo transferência do material para concretização dos processos de negócios da empresa objeto de estudo.

Respeitosamente, considero que as premissas de controle patrimonial da estrutura logística e a distância entre as fontes produtoras e os pontos de embarque/entrega não são características ou particularidades exclusivas da atividade da Recorrente, razão por que não podem ser reconhecidas como peculiaridades, nem ser estendidas como critérios a serem aplicados aos demais agentes econômicos que se enquadrem nas mesmas condições, sem embasamento legal.

Além disso, em momento algum fica demonstrado que o alegado trinômio represente condição inafastável de operação. Essa circunstância é demonstrada pela Autoridade Fiscal no Relatório Fiscal nos seguintes termos:

Como visto, verificou-se que os dispêndios com serviços portuários e ferroviários tem como principal finalidade o eficiente e ágil escoamento da produção da VALE. Não obstante, as estruturas e serviços portuários e ferroviários também são usados por ela, de forma auxiliar, para a prestação de serviços de: transporte ferroviário de carga de terceiros; transporte ferroviário de passageiros; atividade de movimentação portuária e demais atividades portuárias e ferroviárias residuais.

Entendo, portanto, não assistir razão à Recorrente nesse aspecto.

Nesse sentido, considero que não procedem as alegações da Recorrente.

### III.5 – DO DESCABIMENTO DOS FUNDAMENTOS DO V. ACÓRDÃO – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO – CREDITAMENTO NA MODALIDADE ALUGUEL

As alegações apresentadas neste tópico do recurso voluntário dizem respeito a créditos apurados pela Recorrente “com base na hipótese legal de contraprestações de arrendamento mercantil através de operações escrituradas nos registros F100 da EFD-Contribuições”, conforme consta no Relatório Fiscal.

Destaca a Autoridade Fiscal que os créditos apurados pela Recorrente dizem respeito a contratos celebrados com as seguintes pessoas jurídicas:

| CNPJ               | Nome                                                      |
|--------------------|-----------------------------------------------------------|
| 04.660.182/0001-88 | Baovale Mineração S/A - BAOVALE                           |
| 27.063.874/0001-44 | Companhia Ítalo Brasileira de Pelotização - ITABRASCO     |
| 27.240.092/0001-33 | Companhia Hispano Brasileira de Pelotização - HISPANOBRAS |
| 27.251.842/0001-72 | Companhia Nipo Brasileira de Pelotização - NIBRASCO       |
| 33.417.445/0001-20 | Minerações Brasileiras Reunidas SA - MBR                  |
| 33.931.494/0001-87 | Companhia Coreano Brasileira de Pelotização - KOBRASCO    |

Acrescenta que as obrigações estipuladas nesses contratos se referem a entrega de instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelotização e direitos de mineração para que a operação deles passe a ser conduzida pela VALE.

A base legal do creditamento utilizada pela Recorrente seria o inciso V do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que assim reza:

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

I – [...]

V - **valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil** de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Observa-se que a Autoridade Fiscal descarta a possibilidade de creditamento com base no referido dispositivo, conforme adiante se detalha de forma mais minudente.

A Recorrente alega, primeiramente, que a Receita Federal enunciou em fiscalização anterior o entendimento de que não haveria óbice para a tomada de créditos em tais operações. Indica, como fundamento para sua alegação, o processo administrativo nº 16682.900001/2014-78.

Nesse contexto, em respeito ao princípio da segurança jurídica, confiança, e do artigo 24 da LINDB, entende que deve o Fisco Federal manter sua posição anterior. Cita como fundamento para sua perspectiva, ainda, decisões proferidas pelos Tribunais de Justiça de São Paulo e do Rio de Janeiro.

Ao enfrentar o argumento específico de ter havido manifestação anterior da RFB em sentido favorável ao creditamento, ocorrida em contexto de procedimento fiscal, o acórdão objurgado considera que tal manifestação, que não se encontra juntada aos autos deste processo, tratava de dispositivo distinto da legislação.

Na minha percepção, considero que não tem relevância alguma o fato de a análise anterior ter partido ou não do mesmo dispositivo ora tratado. Compreendo que não há respaldo jurídico para a afirmação de que, se o Fisco reconhecer em procedimento fiscal o direito ao creditamento num momento anterior, ainda que sob a mesma fundamentação legal, tal circunstância obrigue a administração tributária a partir de então a reconhecer o mesmo direito indefinidamente.

Uma eventual impropriedade ou desatenção na interpretação da norma pelo Agente Fiscal não faz surgir, para o contribuinte, um direito de crédito que se revele desprovido de base legal numa análise posterior.

Dispositivo com enfoque que apresenta leve semelhança com o sugerido pela Recorrente é encontrado no art. 146 do Código Tributário Nacional, quando menciona mudança de critério jurídico. Adiante se transcreve:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento **somente pode ser efetivada**, em relação a um mesmo sujeito passivo, **quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução**.

Todavia, tal dispositivo visa a proteger o contribuinte contra o lançamento (cobrança), e não lhe respaldar com o reconhecimento de direito de crédito perante a Fazenda Pública.

Além disso, esse mesmo dispositivo do CTN tem aplicação limitada a hipóteses em que uma manifestação oficial do órgão num sentido venha a ser objeto de revisão; não trata do entendimento da Fiscalização em contexto específico de procedimento fiscal. Indo além, cabe considerar que o referido art. 146 destaca expressamente sua aplicação/proteção em relação a um fato gerador específico, ressaltando a possibilidade de que um entendimento distinto prevaleça em relação a **fatos geradores futuros**, como os de que ora se trata.

Não prosperam, portanto, as alegações da Recorrente.

Com relação ao mencionado art. 24 da LINDB, vale destacar que a Súmula CARF nº 169 expressamente afasta a sua aplicação em relação ao Processo Administrativo Fiscal, conforme segue:

Súmula CARF nº 169

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 1402-004.202, 9101-004.217, 9101-003.839, 1302-003.821, 9202-007.943, 3302-007.542, 1401-003.632, 3401-007.043 e 1201-002.982.

A Recorrente prossegue afirmando que, *“na hipótese de não se entender que as operações em comento se enquadram no conceito de arrendamento mercantil, fatalmente estão inseridas no conceito de aluguel, ou mesmo de insumos, conferindo, igualmente, o direito ao crédito”*.

A Autoridade Fiscal afasta também a possibilidade de utilização do inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que trata de aluguel, como fundamento para o crédito, sob o argumento de que este dispositivo não admite o crédito para qualquer tipo de aluguel, mas tão somente para o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos.

Vale transcrever também o dispositivo mencionado:

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

O Fisco aponta como hipótese distinta das previstas no texto legal, as seguintes características identificadas nos referidos contratos:

Os contratos apresentados têm como objeto direitos mineratórios, instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelotização e todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações.

[...]

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

[...]

O aluguel desses estabelecimentos em geral ("universalidades de bens"), englobam muitos bens que não se subsumem ao conceito de prédios, máquinas e equipamentos, como pode ser observado nos contratos apresentados, tais como os direitos mineratórios e muitos dos bens relacionados nos anexos dos contratos, como móveis, licenças de software, linhas telefônicas e veículos.

A Recorrente tece considerações no sentido de que no julgamento do RE 592.905/SC (Rel. Min. Eros Grau, J. 02/12/2009), no qual se decidiu que incide ISS sobre operações de *leasing* financeiro, o Relator argumentou que o leasing operacional se assemelha a um contrato de locação.

Contesta, ainda, o entendimento de que há nos contratos bens que não se enquadram no amplo conceito de prédios, máquinas e equipamentos e que caberia ao Fisco segregar os valores relativos. Sugere que *"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"*.

Não merecem amparo as alegações da Recorrente.

Compreendo evidenciado que parte dos bens objeto dos contratos objeto de análise neste item não se enquadram nos conceitos expressamente mencionados no inciso IV do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.



Nesse sentido, compreendo que o tema foi devidamente enfrentado no acórdão atacado, nos seguintes termos:

Porque caberia à manifestante ter segregado os dispêndios com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos daqueles tais como os direitos mineratórios e muitos dos bens relacionados nos anexos dos contratos, como móveis, licenças de software, linhas telefônicas e veículos.

Isso, conforme já visto neste voto, 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.

Mantendo sua perspectiva, a Recorrente anexa Parecer elaborado pelo ilustre comercialista Professor Fábio Ulhoa Canto que conclui, em linhas gerais, no sentido de que:

- (i) os contratos analisados configuram locação, tendo como objeto universalidades de fato - as Usinas de Pelotização - constituídas por bens infungíveis necessários à atividade empresarial de produção de pelotas de minério de ferro.
- (ii) a segregação individualizada de cada bem componente da universalidade de fato não é necessária para configurar o contrato de aluguel e permitir o enquadramento no direito creditório previsto nos artigos 3º, IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, e
- (iii) a forma de remuneração (parcela fixa mais variável baseada no lucro estimado das vendas de pelotas) não descaracteriza a natureza de locação, sendo comum em contratos de locação de espaços comerciais e *built to suit*.

As duas primeiras constatações acima, do ilustre parecerista, não confrontam as conclusões da Autoridade Fiscal, uma vez que foi mencionada no relatório a condição de universalidade de fato dos bens arrendados e não foi sugerida a invalidade do contrato em razão da não segregação dos itens.

Todavia, apesar da não contestada validade dos contratos, dela não decorre o direito de crédito, este necessariamente dependente da identificação individualizada dos itens que se enquadram nas definições legais que asseguram o direito ao creditamento.

Não compreendo que, do reconhecimento da existência de uma universalidade de fato, possa resultar que todos os itens dessa universalidade passem a gozar dos mesmos direitos que o legislador convencionou atribuir a um ou alguns deles. Como exemplo ilustrativo disso, que entendo representar uma interpretação distorcida, seria o mesmo que estender a toda uma usina uma eventual isenção na apuração de ganho de capital estabelecida especificamente para a venda de veículos de passeio, na hipótese em que ambos os itens integrem uma universalidade de fato.

Portanto, ainda que se considere acertada a conclusão de que os contratos apresentados têm natureza de locação, não há como reconhecer direito de crédito sem a segregação, sob pena de se contemplar itens para os quais a legislação não prevê esse direito.

Essa segregação deve estar indiscutivelmente a cargo da Recorrente em razão do ônus processual de constituir prova a respeito do direito de que afirma ser titular.

Mantêm-se, portanto, as glosas.

### III.5.1 – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE ARRENDAMENTO

Considerando imprópria a classificação do dispêndio utilizada pela Recorrente, como sendo de arrendamento mercantil, a Autoridade Fiscal realizou a glosa nos seguintes termos:

Portanto, relativamente aos contratos celebrados, constata-se o seguinte:

1. As arrendadoras não são instituições financeiras (art. 1º da Resolução BACEN nº 2.309/1996) e não têm como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil;
2. Os contratos foram celebrados entre a VALE e empresas coligadas e interdependentes, o que impede o tratamento tributário de arrendamento mercantil (art. 2º da Lei nº 6.099/1974 e art. 28 da Resolução BACEN nº 2.309/1996);
3. Em nenhum dos contratos apresentados há a possibilidade de a VALE exercer direito de compra dos bens arrendados, havendo em muitos deles a determinação expressa de devolução dos bens arrendados ao final do contrato, contrariando o art. 5º, alíneas "c" e "d" da Lei nº 6.099/1974 e art. 7º, incisos V, VI e VII da Resolução BACEN nº 2.309/1996.

Reza o art. 2º da Lei nº 6.099, de 1974:

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.

[...]

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

a) [...]

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

Neste tópico, a Recorrente alega que a fiscalização utilizou um conceito restritivo de arrendamento mercantil, dado pela Lei nº 6.099/1974 para negar que os contratos configurem arrendamento mercantil. Pondera que a expressão "arrendamento mercantil" não se limita ao arrendamento financeiro (Lei 6.099/74), abrangendo também o arrendamento operacional,

conforme o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), que define ambas as modalidades, e a versão R2 que unifica a terminologia.

Afirma que haveria violação à não-cumulatividade e isonomia em negar o crédito ao arrendatário em arrendamento operacional, quando as contraprestações são regularmente tributadas.

Sem razão a Recorrente.

A esse respeito, considero que não há retoques a fazer nas conclusões do Julgador de piso, quanto ao tema, as quais adoto como razão de decidir:

Considerando que para fins do art. 2º, §1º, da Lei nº 6.099/19741, segundo os critérios estabelecidos pelo Conselho Monetário Nacional, no artigo 23 da Resolução nº 2.309/1996, fica configurada a coligação e interdependência entre as arrendadoras e a VALE, posto que esta detém participação superior a 10% em todas elas. Nos contratos apresentados não há a possibilidade de a VALE exercer direito de compra dos bens arrendados, havendo em muitos deles a determinação expressa de devolução dos bens arrendados ao final do contrato. As arrendadoras não são instituições financeiras (art. 1º da Resolução BACEN nº 2.309/96) 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 (art. 2º da Lei nº 6.099/1974 e art. 28 da Resolução BACEN nº 2.309/1996). Portanto, com base nas características dos contratos apresentados e à luz dos requisitos estipulados nos arts. 2º e 5º da Lei nº 6.099/1974, e nos arts. 1º e 7º da Resolução BACEN nº 2.309/1996, que não se trata, para fins tributários, de hipótese de arrendamento mercantil, quer financeiro, quer operacional, o que impede o crédito em relação a tais dispêndios com base na hipótese prevista no inciso V do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Mantêm-se as glosas.

### III.5.2 – A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE INSUMOS

Ainda sobre a mesma rubrica, a Recorrente suscita o direito ao creditamento ao considerar que os dispêndios com os contratos de arrendamento apresentados podem ser considerados insumos da sua atividade produtiva.

Propugna a subsunção dos arrendamentos operacionais de estabelecimentos e de direitos minerários como serviços utilizados como insumos, uma vez que se trata de atividade prestada por uma pessoa jurídica a outra pessoa jurídica mediante retribuição.

Identifica-se, conforme já registrado pelo Julgador de piso, o esforço argumentativo da Recorrente no sentido de ter alterados a natureza e fundamentos legais do crédito, para assim ter acolhido o direito e dele se utilizar por meio do pedido de ressarcimento em análise.

Compreendo que a argumentação da Recorrente esbarra no fato de o art. 594 do Código Civil definir serviço como *'toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial'*, pressupondo uma atividade, um fazer. Já a locação (art. 565) é contrato pelo qual *'uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa infungível, mediante certa retribuição'*. É obrigação de dar, não de fazer.

A respeito do tema encontra-se a Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal que, embora trate especificamente da locação de bens móveis (determinando que sobre ela não incide ISS), o racional que a respalda se aplica à locação de imóveis: a ausência de uma obrigação de fazer afasta a caracterização de uma prestação de serviço.

Não há atividade na locação, apenas transferência temporária de uso. Logo, não é serviço para qualquer outro fim tributário.

Vale acrescentar, que a aferição da essencialidade e da relevância para fins de classificação de insumos, critérios trazidos no julgado do Resp nº 1.221.170/PR, em momento algum afastou a condição primeira prevista no dispositivo legal, qual seja, que seja aplicada sobre bens ou serviços, não se estendendo a outras espécies de contrato, indispensáveis que sejam para as atividades produtivas ou prestações de serviços.

Em linguagem clara, não basta para a caracterização de um dispêndio como insumo que ele seja essencial ou relevante se não estivermos tratando de bens ou serviços. E, ainda que cumpram esse primeiro requisito, não se cogita essencialidade ou relevância se não foram utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços.

Mantêm-se, portanto, as glosas.

### III.6 – DA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO

A Autoridade Fiscal descreve este tópico nos seguintes termos:

Da análise das informações prestadas pela VALE, glosou-se o crédito das contribuições relativamente aos seguintes ativos imobilizados, conforme detalhado adiante:

1. Parcela relativa à diferença de prazo de apropriado do crédito relativo a edificações imobilizadas na estrutura logística da VALE – Fluxos FERROVIA e PORTO
2. Máquinas e Equipamentos não utilizados em áreas do processo produtivo da VALE – Fluxos FERROVIA e PORTO

Afirma-se que a Recorrente se creditou em relação ao primeiro item (edificações e benfeitorias) com base no art. 6º da Lei nº 11.488/2007. Tendo havido a depreciação acelerada na forma do referido dispositivo, e estando a referida aceleração condicionada a que as edificações incorporadas ao ativo imobilizado tenham sido adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o afastamento das operações realizadas nos Fluxos FERROVIA e PORTO resultou na necessidade de ajustamento do crédito para o prazo de vida útil normal (não acelerado) do bem.

Em relação ao segundo item (máquinas e equipamentos), registra-se:

A VALE apurou crédito sobre máquinas e equipamentos em 48 (quarenta e oito) parcelas com base na opção prevista no § 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e, integralmente, com base no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011.

Em ambos os casos, houve a glosa dos créditos referentes aos ativos imobilizados na infraestrutura logística (fluxos PORTO e FERROVIA).

Em ambos também, foram observados os percentuais de rateio em razão da prestação de serviços de forma residual pela Recorrente.

Reportando-se aos tópicos anteriores, a Recorrente renova argumentação de que seu processo produtivo *“é altamente complexo, integrado e indissociável sendo que o trinômio mina-ferro-porto conformador do processo produtivo ..., devendo haver o cumprimento das respectivas etapas desde a extração do minério até o embarque”*.

Verbera, ainda, que a própria fiscalização menciona a importância das edificações e benfeitorias pois reconhece tais estruturas de edificações como “eficientes” e “ágeis” ao escoamento da produção.

A exemplo dos argumentos próprios a que se reporta a Recorrente, cumpre-nos remeter às razões já expendidas neste voto, como justificativas para também manter as glosas objeto deste tópico.

Conforme até aqui exposto, a interpretação sistemática dos dispositivos legais pertinentes conduz à conclusão de que os gastos posteriores à finalização do produto destinado à venda (Fluxos FERROVIA-PORTO) não se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, ainda que apresentem relevância para a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.

Estruturas logísticas destinadas ao escoamento da produção já finalizada, conquanto relevantes para a cadeia de valor empresarial, não atendem aos critérios legais estabelecidos para o creditamento no regime não cumulativo das contribuições sociais em comento.

Mantêm-se, portanto, as glosas.

### III.6 – DA NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS

Desde a Manifestação de Inconformidade, a Recorrente pleiteia que, caso não fosse entendido pela nulidade do despacho decisório, ao menos os cálculos fossem refeitos considerando a correção monetária dos créditos, uma vez que havia passado o prazo de 360 dias do protocolo.

Discorda, entretanto, da interpretação constante do acórdão recorrido, já exposta neste voto, de que é inaplicável a regra de correção do crédito definida no julgado do STJ, nos normativos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e nos atos expedidos pela RFB em razão de o período decorrido entre as datas de transmissão do pedido de ressarcimento e as de transmissão das declarações de compensação, com as quais a Recorrente utilizou o crédito correspondente, ser inferior aos 360 dias tratados acima.

A Recorrente pondera que os 360 dias não devem ser analisados entre a data do protocolo do pedido de ressarcimento e a data da declaração de compensação, mas sim entre a data do pedido de ressarcimento e a data da decisão administrativa que o examinar.

Por fim, alega que o cálculo dos créditos deveria ser realizado computando juros compensatórios e taxa Selic, citando como fundamento os arts. 148 e 151 da Instrução Normativa nº 2.055/2021.

Sem razão a Recorrente.

Quanto à atualização do crédito, cabe observar que, originalmente, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não estavam sujeitos à incidência de juros compensatórios.

No entanto, por força do que restou decidido no julgamento do REsp nº 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, passou a ser devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, após escoado o prazo de 360 dias para a análise do correspondente pedido administrativo pelo Fisco. Nessa hipótese, entendeu-se caracterizada a mora injustificada do Fisco.

Ou seja, na hipótese de não haver o ressarcimento do crédito pleiteado no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do pedido de ressarcimento, aplica-se à parcela do crédito passível de ressarcimento o acréscimo dos referidos juros.

Consequência óbvia dessa afirmação é que, não havendo mais crédito a ressarcir, deixa de haver mora da administração, ainda que o contribuinte não tenha sido cientificado de qualquer decisão administrativa.

Nesse sentido, cabe considerar que a utilização do crédito para compensação com tributos devidos pelo titular do direito creditório é possível desde o protocolo do pedido de

ressarcimento. Igualmente, concebe-se que a utilização de crédito para compensação representa uma forma de extinção de débito(s) mediante o encontro de contas entre este(s) e aquele.

O encontro de contas, por sua vez, pressupõe peremptoriamente a extinção simultânea (ainda que sob condição resolutória de ulterior homologação) de ambos os direitos (do contribuinte e da Fazenda Pública). Admitir que houvesse o direito a uma atualização de um crédito extinto por compensação, implicaria sugerir também a não extinção do débito e sua consequente atualização, o que representaria para o contribuinte um ônus superior, já que os débitos estariam sujeitos também à multa moratória.

Portanto, não prospera a afirmação da Recorrente de que faria jus à atualização do crédito pleiteado desde o protocolo do pedido até a decisão administrativa ainda que tenha utilizado o seu crédito em procedimento compensatório. Tal entendimento, além de desprovido de qualquer fundamento normativo, resultaria em flagrante enriquecimento sem causa da Recorrente.

#### IV – DA AUSÊNCIA DE PERÍCIA

A Recorrente reitera no recurso voluntário o pedido de perícia, alegando que não foram considerados os fundamentos trazidos, embasados em jurisprudência administrativa e judicial e doutrina. Suscita a necessidade de análise dos documentos, laudos e pareceres técnicos já apresentados no processo e que são determinantes à verificação do processo produtivo realizado, com a observância da relevância e/ou essencialidade dos bens e serviços.

Sem razão a Recorrente.

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o pedido de perícia, em conformidade com o art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, devendo indeferir sempre que considerar as pretendidas provas como prescindíveis ou impraticáveis, na forma do art. 18 do referido diploma normativo.

A realização de perícia tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide e que dependam de conhecimento especial de técnico.

Nesse sentido, Antonio Airton Ferreira, in “Processo Administrativo Fiscal –PAF” (disponível no site [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br), acesso em 14/02/2005), lembra que:

A perícia não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado. A perícia é prova de caráter especial, cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo técnico. Todavia, ela não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-la prescindível, não acolher o pedido.



Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, bem como dirimir dúvidas que o exame dos autos não seja suficiente para esclarecer.

As alegações da Recorrente dizem respeito à valoração das provas, processo que se caracteriza pela atividade de análise, apreciação e atribuição de valor às provas apresentadas pelas partes, com vistas à formação do convencimento do julgador sobre os fatos relevantes da causa. Envolve, assim, atribuir peso e credibilidade a cada meio probatório, aferindo sua força persuasiva para demonstrar a veracidade ou não dos fatos alegados, além da avaliação crítica das provas em conjunto, aferindo suas contradições, coerências e a formação de um quadro probatório consistente, com vistas a concluir sobre o que efetivamente ocorreu.

Inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de juízos externos, indefere-se o pedido de perícia.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**RAMON SILVA CUNHA**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, redator designado.

Apesar do sempre bem fundamentado voto do i. conselheiro relator, a Turma decidiu, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto” no processo produtivo e aos contratos de arrendamento – creditamento na modalidade aluguel, pelas razões adiante expostas.

### **1 DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA RECORRENTE – FASES “FERROVIA” E “PORTO”**

Inicialmente, cumpre destacar que, no julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça, além de reconhecer a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista pelas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002 e 404/2004,

fixou o entendimento de que “[...] o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte”.

Em breve síntese, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Ainda, questão bastante relevante fixada no referido julgamento, mas nem sempre observada, se refere à dimensão temporal dentro da qual devem ser reconhecidos os bens e serviços utilizados como insumos.

Pela clareza e didática, cumpre reproduzir a doutrina de Marco Aurélio Greco expressamente citada no julgamento do REsp nº1.221.170:

De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...]

**Cumpr, pois, afastar a ideia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte.**

(...)

**O critério a ser aplicado, portanto, apoia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido.**<sup>1</sup> (Grifamos)

Assim, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e

<sup>1</sup> Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6

relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto. Tal compreensão é imprescindível para análise de qualquer caso envolvendo direito creditório.

Além disto, para fins de análise do direito ao creditamento, não podemos analisar a atividade exercida pela empresa de forma teórica, focando exclusivamente naqueles itens imprescindíveis para uma atividade genericamente considerada, ou, ainda, com foco exclusivamente na atividade principal, sem reconhecer as demais atividades realizadas pela empresa. Pelo contrário, devemos estar atentos às peculiaridades de cada atividade específica, analisando em cada situação aquilo que cumpre com os critérios de essencialidade e relevância no caso concreto.

Por fim, cumpre ressaltar que, no voto vencedor, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho ainda afasta expressamente a aplicação do artigo 111 do CTN aos casos envolvendo direito creditório, ressaltando que o creditamento não consiste em benefício fiscal, de modo que não há de ser interpretado de forma literal ou restritiva.

Para afastar de vez a compreensão equivocada de que o direito creditório decorrente da não-cumulatividade configuraria benefício fiscal, cumpre reproduzir as diversas funções da não-cumulatividade, elencadas por André Mendes Moreira em seu “A não-cumulatividade dos tributos”<sup>2</sup>, que demonstram que tal princípio, e a correspondente sistemática de apuração, não busca um benefício individual, pelo contrário, persegue diversos objetivos coletivos da sociedade, entre eles:

- (a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de *facto*, não onerando os agentes produtivos;
- (b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;
- (c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
- (d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);
- (e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.

Com base em tais premissas e considerando que a adoção dos critérios fixados pelo STJ demanda a análise da essencialidade e relevância do insumo ao desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, pertinente trazer considerações acerca da atividade exercida pela recorrente.

<sup>2</sup> MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4ªed., rev. e atual., São Paulo: Noeses, 2020, pg. 120.

Por bem descrever o objeto social da empresa, merece transcrição o artigo 2º do seu Estatuto Social:

*Art. 2º - A Companhia tem por objeto:*

- Realizar o aproveitamento de jazidas minerais no território nacional e no exterior, através da pesquisa, exploração, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, embarque e comércio de bens minerais;*
- Construir ferrovias, operar e explorar o tráfego ferroviário próprio ou de terceiros;*
- Construir e operar terminais marítimos próprios ou de terceiros, bem como explorar as atividades de navegação e de apoio portuário;*
- Prestar serviços de logística integrada de transporte de carga, compreendendo a captação, armazenagem, transbordo, distribuição e entrega no contexto de um sistema multimodal de transporte;*
- Produzir, beneficiar, transportar, industrializar e comercializar toda e qualquer fonte de energia, podendo, ainda, atuar na produção, geração, transmissão, distribuição e comercialização de seus produtos derivados e subprodutos;*
- Exercer, no País ou no exterior, outras atividades que possam interessar, direta ou indiretamente, à realização do objeto social, inclusive pesquisa, industrialização, compra e venda, importação e exportação, bem como a exploração, industrialização e comercialização de recursos florestais e a prestação de serviços de qualquer natureza;*
- Constituir ou participar, sob qualquer modalidade, de outras sociedades, consórcios ou entidades cujos objetos sociais sejam, direta ou indiretamente, vinculados, acessórios ou instrumentais ao seu objeto social.*

Ademais, conforme se extrai do Despacho Decisório, em resposta ao Item 6 do TIPF, a recorrente apresentou o documento denominado “Fluxo Operacional Produtivo”, no qual detalha os seguintes fluxos produtivos: “FERRO”, “PELOTA”, “COBRE”, “PORTO”, “FERROVIA” e “FERRONÍQUEL”. Tais fases foram assim resumidas pela fiscalização:

| Fluxo | Negócio                   | Cod. | Fase                                                          |
|-------|---------------------------|------|---------------------------------------------------------------|
| A     | Minério de ferro          | 1    | Desmonte                                                      |
|       |                           | 2    | Carregamento                                                  |
|       |                           | 3    | Transporte                                                    |
|       |                           | 4    | Fragmentação                                                  |
|       |                           | 5    | Classificação                                                 |
|       |                           | 6    | Concentração                                                  |
|       |                           | 7    | Esspessamento                                                 |
|       |                           | 8    | Filtragem                                                     |
|       |                           | 9    | Empilhamento e Recuperação                                    |
| B     | Pelota de ferro           | 10   | Descarga                                                      |
|       |                           | 11   | Empilhamento e Recuperação                                    |
|       |                           | 12   | Moagem e Classificação                                        |
|       |                           | 13   | Esspessamento e Homogeneização                                |
|       |                           | 14   | Filtragem                                                     |
|       |                           | 15   | Prensa                                                        |
|       |                           | 16   | Mistura                                                       |
|       |                           | 17   | Pelotamento                                                   |
|       |                           | 18   | Tratamento Térmico                                            |
|       |                           | 19   | Peneiramento                                                  |
|       |                           | 20   | Empilhamento e Recuperação                                    |
| C     | Cobre                     | 21   | Utilidades                                                    |
|       |                           | 22   | Desmonte                                                      |
|       |                           | 23   | Transporte                                                    |
|       |                           | 24   | Britagem Primária                                             |
|       |                           | 25   | Moagem SAG                                                    |
|       |                           | 26   | Moagem de Bolas                                               |
|       |                           | 27   | Flotação Rougher                                              |
|       |                           | 28   | Remoagem                                                      |
|       |                           | 29   | Flotação Cleaner e Scavenger                                  |
|       |                           | 30   | Esspessamento                                                 |
|       |                           | 31   | Filtragem                                                     |
|       |                           | 32   | Empilhamento e recuperação                                    |
| D     | Porto                     | 33   | Recepção e despachos dos produtos e mercadorias               |
|       |                           | 34   | Operação portuária de movimentação de cargas nas dependências |
|       |                           | 35   | Atracação e desatracação de navios                            |
|       |                           | 36   | Pátios de estocagem, piers e armazéns                         |
| E     | Ferrovia Carga            | 37   | Carga e Descarga de produtos e mercadorias                    |
|       |                           | 38   | Transporte                                                    |
|       |                           | 39   | Postos                                                        |
| F     | Ferro níquel e ferro gusa | 40   | Lavra                                                         |
|       |                           | 41   | Transporte                                                    |
|       |                           | 42   | Britagem                                                      |
|       |                           | 43   | Homogeneização                                                |
|       |                           | 44   | Secagem                                                       |
|       |                           | 45   | Calcinação                                                    |
|       |                           | 46   | Aglomerção                                                    |
|       |                           | 47   | Redução                                                       |
|       |                           | 48   | Refino                                                        |

Por melhor detalhar as fases dos fluxos produtivos em análise, transcrevemos também os seguintes excertos do Despacho Decisório:

*O fluxo FERROVIA (fluxo E) envolve as fases 37, 38 e 39, conforme documento denominado “Fluxo FERROVIA”, juntado ao processo administrativo nº 16682.720400/2012-95 e convalidado pela VALE para o período em análise na sua resposta ao TIPF:*

*37. Carga e Descarga de produtos e mercadorias - Diz respeito ao carregamento/descarregamento dos produtos na planta, terminal e porto. Nessa etapa, o contratante do transporte e/ou unidade produtora são os responsáveis pelo carregamento/descarregamento dos produtos/mercadorias os pátios, terminais e portos.*

*38. Transporte – Nesta etapa ocorre o transporte dos produtos/mercadorias carregados e descarregados nos pátios, terminais e portos.*

*39. Oficinas, pontos de abastecimento e entrepostos.*

*O fluxo PORTO (fluxo D) envolve as fases 33, 34, 35 e 36, conforme documento denominado “Fluxo PORTO”, juntado ao processo administrativo nº 16682.720400/2012-95 e convalidado pela VALE para o período em análise na sua resposta ao TIPF:*

*33. Recepção e despachos dos produtos e mercadorias - Diz respeito à chegada/saída dos produtos no porto, que pode ocorrer por meio do transporte rodoviário ou ferroviário. Nessa etapa, o embarcador e/ou o*

*transportador são os responsáveis pela entrega/retirada dos produtos no porto.*

*34. Operação portuária de movimentação de cargas nas dependências – está relacionada com a movimentação dos produtos/mercadorias nas dependências do porto. Compete à Administração do Porto, entre outras atribuições previstas na Lei 8.630/93 fiscalizar as operações portuárias, zelando para que os serviços se realizem com regularidade, eficiência, segurança e respeito ao meio ambiente.*

*35. Atracação e desatracação de navios – Nesta etapa ocorre a atracação/desatracação do navio com o auxílio da praticagem e os rebocadores. Nessa etapa, o armador, independente de ser ou não proprietário da embarcação, deve promover a equipagem do navio e demais procedimentos, disponibilizando-o apto para navegação. É ação de se “estacionar” a embarcação no cais do porto para que se possa realizar a operação (carregar e descarregar mercadorias). Finalizada a operação, a embarcação será desatracada e seguirá viagem.*

*36. Pátios de estocagem, Píeres e armazéns*

Por pertinente, também merecem transcrição os seguintes excertos do Recurso

Voluntário:

*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 pelletização 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.*

*Trata-se de trinômio indissociável que, conforme dito, inclui os processos integrados envolvendo a mina, a ferrovia e o porto, sem os quais não se consuma sua atividade, ilustrada graficamente no quadro abaixo:*

**Fluxo Operacional de Produção do Minério**

Nesse sentido, o trinômio Mina/Ferrovia/Porto resta bem evidenciado no objeto social da Recorrente, conforme se verifica do art. 2º e incisos do Estatuto Social:

[...]

Observa-se, portanto, a existência de um processo integrado, uno, em que todas as etapas estão indissociavelmente articuladas.

Cabe destacar que não só a Recorrente 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.

No caso em análise, o v. acórdão recorrido inobserva que, 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 Recorrente.

Com efeito, a Recorrente é a maior exportadora brasileira e deve ser analisada a partir da sua realidade fática, não cabendo a mera alegação de que “nem toda mineradora possui uma estrutura de logística e portuária próprias para o escoamento de sua produção e nem por isso deixa de produzir e exportar seus produtos.” No caso da Recorrente e da análise da sua cadeia produtiva, não haveria como realizar esta exportação se os produtos, extraídos das minas, não fossem transportados aos portos.

O processo produtivo da Recorrente, altamente complexo e integrado, é indissociável por questões operacionais e econômicas, sendo imprescindível a existência do trinômio mina-ferro-porto e o cumprimento das respectivas etapas desde a extração do minério até o embarque. Tais condições são suficientes para demonstrar a relevância e essencialidade dos bens e serviços utilizados nas fases “ferrovia” e “porto”.



Com isso em vista, passamos a analisar as glosas combatidas no Recurso Voluntário.

Conforme se extrai do Relatório Fiscal que embasa o Despacho Decisório, a fiscalização manifestou o entendimento de que *“relativamente aos dispêndios dos fluxos FERROVIA e PORTO, não há o que se discutir quanto à essencialidade ou relevância dos bens ou serviços, posto que as fases em que são aplicados ocorrem posteriormente à finalização do processo”*, razão pela qual glosou os créditos apropriados pela recorrente sobre gastos com tais bens e serviços, ainda que incorridos às custas da empresa, por não serem considerados insumos do seu processo produtivo para fins de creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS.

Por outro lado, reconheceu que *“[e]xistem nos referidos fluxos operacionais (FERROVIA e PORTO) prestação de serviços a terceiros, ou seja, existem bens de utilização mista, de forma que uma parcela pode ser considerada insumo gerador de créditos para a atividade de prestação de serviços da VALE”*, razão pela qual empregou o percentual das receitas brutas de serviços portuários e ferroviários em relação ao total de receita bruta da empresa para o rateio.

Em breve síntese, a fiscalização verificou que as estruturas e serviços portuários e ferroviários são utilizados pela VALE tanto para escoamento da sua produção (principal) quanto para o escoamento da produção de terceiros (residual), entendendo pelo direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade apenas em relação aos gastos relativos aos serviços prestados a terceiros.

Com a devida vênia, tal entendimento não merece subsistir.

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

Neste sentido, o Estatuto Social da empresa é claro ao apontar que o aproveitamento de jazidas minerais envolve pesquisa, exploração, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, embarque e comércio de bens minerais, sendo que o objeto social da VALE compreende não só a extração, beneficiamento e industrialização do minério, mas também a construção de ferrovias, com operação e exploração do tráfego ferroviário próprio ou de terceiros; a construção e operação de terminais marítimos próprios ou de terceiros, bem como, exploração das atividades de navegação e de apoio portuário; e a prestação de serviços de logística integrada de transporte de carga, compreendendo a captação, armazenagem, transbordo, distribuição e entrega no contexto de um sistema multimodal de transporte.

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

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

Ainda que não seja correto falar em negócio consigo mesmo<sup>3</sup> ou prestação de serviço a si próprio, é certo que, para fins do direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, o que interessa é a atividade exercida e o caráter essencial e relevante dos bens e serviços utilizados para sua execução, até porque tais atividades culminarão inequivocamente numa receita a ser auferida pela empresa posteriormente. Interpretação em sentido contrário, com a devida vênia, ofende os princípios da neutralidade e da isonomia tributária, ao criar distinção entre empresas que desenvolvem a mesma atividade, desincentivando a verticalização da atividade econômica (fator que, com base no princípio da livre iniciativa, deve ser exercido livremente pelas empresas e não condicionado pela tributação).

Como vimos, o creditamento não configura benefício fiscal, mas direito decorrente da sistemática da não-cumulatividade, que busca assegurar a não-incidência dos tributos em cascata, de modo a não onerar reiteradamente a mesma capacidade contributiva já manifestada e tributada. Ao onerar as receitas consumidas e tornar a incidir sobre a receita obtida a partir delas, o encargo tributário é aumentado vertical e substancialmente, razão pela qual foram instituídas as sistemáticas da não-cumulatividade, buscando onerar apenas aquela parcela da receita que realmente representa capacidade contributiva nova.

Sobre a técnica da não-cumulatividade instituída para as contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento, denominada de “base sobre base” (ainda que com certas particularidades da sistemática de “imposto contra imposto”), pertinente é a doutrina de Ricardo Lodi Ribeiro, expressamente mencionada no julgamento do REsp nº 1.221.170:

Assim, se em relação às mercadorias e produtos, a não-cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o mesmo imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado **para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento**. Nestes, **não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias)**<sup>4</sup>. (Grifamos)

<sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo. IPI – Hipótese de incidência. In *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, v. 1, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 9-10.

<sup>4</sup> A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis, in *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 111, p. 102

Merece destaque também que, no julgamento do RE nº 841.979, em sede de Repercussão Geral, o STF fixou a tese que “[o] legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança”.

Assim, se a matriz constitucional das contribuições ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança são de observância obrigatória ao legislador ordinário, ainda mais forte é a cogência de tais princípios na aplicação das hipóteses de creditamento arroladas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 no caso concreto.

Somado a isto, reiterando que a análise do direito ao aproveitamento de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS deve observar as particularidades de cada atividade econômica individualmente examinada, verificamos que, no presente caso, há uma inegável indissociação entre as atividades desenvolvidas a partir da tríade mina-ferrovia-porto.

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

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

Art. 6º-A. **A atividade de mineração abrange a pesquisa, a lavra, o desenvolvimento da mina, o beneficiamento, o armazenamento de estéréis e rejeitos e o transporte e a comercialização dos minérios**, mantida a responsabilidade do titular da concessão diante das obrigações deste Decreto-Lei até o fechamento da mina, que deverá ser obrigatoriamente convalidado pelo órgão regulador da mineração e pelo órgão ambiental licenciador.

[...]

Art. 36. Entende-se por lavra o conjunto de operações coordenadas objetivando o aproveitamento industrial da jazida, desde a extração das substâncias minerais úteis que contiver, até o beneficiamento das mesmas.

[...]

Art. 38. **O requerimento de autorização de lavra** será dirigido ao Ministro das Minas e Energia, pelo titular da autorização de pesquisa, ou seu sucessor, e **deverá ser instruído com os seguintes elementos de informação e prova:**

[...]

III - denominação e descrição da localização do campo pretendido para a lavra, relacionando-o, com precisão e clareza, aos vales dos rios ou córregos, constantes de mapas ou plantas de notória autenticidade e precisão, e estradas de ferro e rodovias, ou , ainda, a marcos naturais ou acidentes topográficos de inconfundível determinação; suas confrontações com autorização de pesquisa e concessões de lavra vizinhas, se as houver, e indicação do Distrito, Município, Comarca e Estado, e, ainda, nome e residência dos proprietários do solo ou posseiros;

[...]

Art. 39. O plano de aproveitamento econômico da jazida será apresentado em duas vias e constará de:

I - Memorial explicativo;

II - Projetos ou anteprojetos referentes;

[...]

c) ao transporte na superfície e ao beneficiamento e aglomeração do minério;

[...]

Art. 50 O Relatório Anual das atividades realizadas no ano anterior deverá conter, entre outros, dados sobre os seguintes tópicos:

I - Método de lavra, transporte e distribuição no mercado consumidor, das substâncias minerais extraídas; (Grifamos)

Tal indissociabilidade também foi reforçada pelo Parecer Técnico elaborado pela PricewaterhouseCoopers – PwC e anexado aos autos pela recorrente, do qual transcrevemos as seguintes conclusões:

Face ao abordado no presente parecer técnico, concluímos que:

- A atividade de exploração mineral é caracterizada pela unicidade do processo produtivo, no qual as etapas são interligadas e dependentes entre si e a eventual subtração de qualquer uma dessas fases implicaria na interrupção das atividades da VALE S.A. ou, até mesmo, inviabilizaria o processo de extração do minério e a colocação do produto à disposição do cliente.
- O processo produtivo do minério é longo, contínuo e complexo, dotado de particularidades exclusivas da indústria mineradora, as quais requerem conhecimento técnico e específico, sem o qual dificultaria uma análise quanto à classificação de determinados itens/serviços como parte integrante do processo produtivo ou não.
- Dentre as características específicas da mineração, podemos destacar a rigidez locacional, a necessidade de investimento maciço em infraestrutura, a concentração do mercado, a elevada internacionalização da atividade, o

**exaurimento das reservas de minérios, a variação das especificidades físicas e químicas do minério em função da reserva em que se encontra.**

- **A necessidade da estrutura operacional integrada desenhada na VALE S.A. é ainda mais evidente quando se considera a extensão do território brasileiro e as consideráveis distâncias existentes entre as minas e o mercado consumidor.**
- **Considerando a infraestrutura disponível no país, as empresas de mineração se veem obrigadas a investir em infraestrutura logística própria para viabilizar a produção e venda do minério, surgindo a necessidade de verticalização do seu negócio.**
- A partir dos 10 principais itens analisados de cada natureza de glosa efetuada pela autoridade fazendária no TVF, é possível identificar a essencialidade dos itens, bens e serviços glosas dentro do processo produtivo único, complexo e integrado da VALE.
- A essencialidade é, inclusive, reconhecida pelo agente fiscalizador em determinadas ocasiões. E, ainda que o Auditor fiscal tenha reconhecido a essencialidade do item no processo da VALE, a autoridade mantém a glosa desses itens. (**Grifamos**)

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

Neste sentido, cito o seguinte julgado deste e. CARF:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, isto é, levando em consideração a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - seja um bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Para fins de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de serem essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar intrinsecamente relacionados ao exercício das atividades-fim da empresa, não devendo corresponder a meros custos administrativos e não podendo figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

(Processo nº 16682.900617/2016-19; Acórdão nº 3302-013.765; Relator Conselheiro José Renato Pereira de Deus; sessão de 28/09/2023)

Por pertinente, reproduzo também o dispositivo do acórdão:

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar preliminarmente o pedido para realização de diligência ou perícia e, no mérito, dar parcial provimento para reverter a glosa de bens e serviços utilizados nas etapas "Ferrovia" e "Porto"; dos bens utilizados como insumo listados no anexo II do despacho decisório presente nos autos; de bens do ativo imobilizado, constantes dos anexos XIX e XX do despacho decisório, que se referem a locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões, barcos, entre outros bens; de custos relativos à aquisição de bens importados - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, constantes dos anexos XXIII e XXIV do despacho decisório.

Cumpram-se destacar a evidente distinção entre o presente caso e os entendimentos firmados por este e. Tribunal Administrativo nas Súmulas CARF nº 217<sup>5</sup> e 232<sup>6</sup>, uma vez que, enquanto as Súmulas tratam de gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados e despesas portuárias incorridas na exportação de produtos acabados pelo exportador, no presente caso, como vimos, a recorrente é quem executa as atividades ferroviária e portuária, o que lhe permite o aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, sobre os bens e serviços utilizados como insumo no desenvolvimento de tais atividades, razão pela qual entendo pela não subsunção do caso concreto ao entendimento sumulado, inexistindo, por conseguinte, inobservância ao enunciado de súmula do CARF, nos termos do artigo 85, inciso VI, do RICARF.

Frise-se: o direito creditório não foi apropriado sobre gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados, nem com despesas portuárias incorridas na exportação de produtos acabados, mas com bens e serviços utilizados pela VALE para desenvolver tais atividades por conta própria, em razão das peculiaridades da atividade de mineração.

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

## **2 DOS CRÉDITOS APROPRIADOS SOBRE CONTRATOS DE ARRENDAMENTO – CREDITAMENTO NA MODALIDADE ALUGUEL**

Conforme se extrai do Relatório Fiscal que embasa o Despacho Decisório, a fiscalização verificou que a recorrente apurou créditos com base na hipótese legal de contraprestações de arrendamento mercantil, sobre operações contratadas com as seguintes pessoas jurídicas:

<sup>5</sup> Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

<sup>6</sup> As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

| CNPJ               | Nome                                                      |
|--------------------|-----------------------------------------------------------|
| 04.660.182/0001-88 | Baovale Mineração S/A - BAOVALE                           |
| 27.063.874/0001-44 | Companhia Ítalo Brasileira de Pelotização - ITABRASCO     |
| 27.240.092/0001-33 | Companhia Hispano Brasileira de Pelotização - HISPANOBRAS |
| 27.251.842/0001-72 | Companhia Nipo Brasileira de Pelotização - NIBRASCO       |
| 33.137.654/0001-10 | Minas da Serra Geral SA - MSG                             |
| 33.417.445/0001-20 | Minerações Brasileiras Reunidas SA - MBR                  |
| 33.931.494/0001-87 | Companhia Coreano Brasileira de Pelotização - KOBRASCO    |

Tais despesas foram confirmadas na contabilidade da VALE, na conta “353031010 - Arrendamentos”.

Após fundamentar o seu entendimento para não reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS na condição de arrendamento mercantil e de insumo, a fiscalização também se manifestou pela impossibilidade de aproveitamento dos créditos na condição de aluguel de prédios, máquinas ou equipamentos.

Em breve síntese, analisou que os contratos apresentados têm como objeto direitos minerários, instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelotização e todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações, manifestando o entendimento de que “[o] aluguel desses estabelecimentos em geral (*“universalidades de bens”*), englobam muitos bens que não se subsumem ao conceito de prédios, máquinas e equipamentos, como pode ser observado nos contratos apresentados, tais como os direitos mineratórios e muitos dos bens relacionados nos anexos dos contratos, como móveis, licenças de software, linhas telefônicas e veículos”.

Diante disto, concluiu que “[c]onsiderando que os contratos não se referem unicamente a aluguel de prédios, máquinas e equipamentos e que não há como separar os dispêndios relativos aos contratos daqueles referentes ao pagamento pelos direitos de mineração ou pelos bens não enquadrados nestas categorias, como os veículos, por exemplo, é inviável o aproveitamento de crédito das contribuições relativamente a tais gastos”, entendimento este que foi mantido pelo v. acórdão recorrido.

Por sua vez, a recorrente defende 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”. Cita, ainda, como exemplo, os contratos firmados com a Hispanobras e Kobrasco, (aluguel de usinas de pelotização); a Itabasco (aluguel de uma fábrica de pelotização e fabricação de pelotas de minério de ferro), a Baovale e a MSG (aluguel de maquinário, veículos, dentre outros), para ressaltar que “[s]ão todas situações que se enquadram no art. 3º, inciso IV da Lei nº 10.637/02, reproduzido na Lei nº 10.833/03, motivo pelo qual a glosa também não se sustenta”.



Defende, assim, que “[t]odos os bens objetos do contrato são passíveis de inclusão nessas categorias, não havendo como segregar os bens individualmente, como pretendido pelo v. acórdão. É dizer, todos os bens objeto dos contratos são passíveis de creditamento”.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, cumpre destacar que o artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 expressamente assegura o direito à apropriação de créditos relativos a **“aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”** (Grifamos).

Sobre se tratar de locação, parece inexistir controvérsia, vez que plenamente demonstrado se tratar de contratos em que uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, configurando, por conseguinte, locação de coisas, nos termos do artigo 565 do Código Civil.

No que se refere à interpretação dos vocábulos “prédios”, “máquinas” e “equipamentos”, é fato que toda lei, como norma geral e abstrata que é, não consegue trazer nas minúcias as características individuais e concretas de todas as situações que pretende disciplinar. Ainda, convive com as dificuldades decorrentes de toda e qualquer linguagem, no que se refere à polissemia, vagueza e ambiguidade dos termos.

Quanto às hipóteses de creditamento previstas pelo legislador ordinário, tal polissemia gerou grande debate em relação ao termo “insumo”, mas também se revela presente em discussões, como a presente, quanto à interpretação dos termos “prédio”, “máquina” e “equipamento”.

Exercendo sua atividade de índole geral e abstrata, o legislador buscou assegurar o direito ao creditamento para as mais variadas empresas, com suas mais distintas especificidades, sobre aquilo que representa um “prédio”, uma “máquina” e um “equipamento”, numa atividade genericamente considerada. Ou seja, tudo aquilo que exerce a função de “prédio”, de “máquina” e de “equipamento” numa atividade específica, deve ser considerado passível de creditamento.

E isso não significa ampliar o alcance da norma, mas tão somente dar-lhe uma interpretação sistemática, em observância ao princípio da isonomia, razoabilidade e segurança jurídica. Afinal, todos os contribuintes que locam “imóveis” para realização de suas atividades, têm a sua receita consumida com tais despesas, assim como, todo “aparelho” utilizado na atividade da empresa para realizar uma tarefa específica também exige o consumo da receita do contribuinte para obtenção da sua receita tributável.

A alteração dos termos foi realizada de modo proposital apenas para reforçar que não cabe interpretação literal dos dispositivos que disciplinam as hipóteses de creditamento na sistemática da não-cumulatividade, assim como, para demonstrar que o que interessa ao aplicador do direito, nestes casos, é a função daqueles itens elencados, dentro de cada atividade

específica, de modo a assegurar o direito ao creditamento de despesas necessárias consumidas pela fonte produtora de receita.

Assim, pelo próprio objeto da norma, é certo que não estamos falando de conceitos rígidos, numericamente definidos, mas de tipos, como ordens flexíveis e graduáveis<sup>7</sup>. No tipo, a relação entre a premissa maior e a menor não precisa ser de subsunção. Como ensina Karl Larenz, “[a] *caracterização antecipada na lei, que não impõe uma definição definitiva e suficientemente precisa, necessita de ser completada com uma multiplicidade de traços, que resultam por dedução da definição legal. Esta “dedução” está subordinada ao pressuposto de que as regras legais se adequam ao tipo pensado, que “se ajustam” a ele*”<sup>8</sup>, situação que, a meu ver, se adequa perfeitamente ao direito creditório na sistemática da não-cumulatividade.

No presente caso, os créditos foram apropriados sobre contratos relativos à direitos minerários, instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelotização e todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações.

No que se refere aos contratos relativos às usinas de pelotização, instalações e estabelecimentos inteiros, com todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações, nos parece claro se tratar de locação de “prédio”, no caso, usinas de pelotização, instalações e estabelecimentos inteiros, a qual engloba também “máquinas” e “equipamentos”, indispensáveis à operacionalização da atividade econômica exercida naquela unidade.

Com a devida vênia, não nos parece adequado exigir a segregação de todo e qualquer bem que compõe tais contratos, especialmente, diante do disposto no artigo 90 do Código Civil, que estabelece que “[c]onstitui universalidade de fato a pluralidade de bens singulares que, pertinentes à mesma pessoa, tenham destinação unitária”. Assim, em se tratando de bens pertencentes à mesma pessoa e que tenham destinação unitária, não há vedação para que sejam considerados conjuntamente, especialmente, quando incontroversamente demonstrado se tratar de bens relacionados ao exercício da atividade econômica a ser exercida em tais estabelecimentos.

Por bem demonstrar se tratar de uma universalidade de fato, que é tratada pelas partes de forma conjunta, em razão de sua destinação unitária, transcrevemos, em tradução livre, a cláusula 1 do contrato firmado entre a recorrente e a Coligada Brasco:

**"LOCADOR e LOCATÁRIO concordam mutuamente com a locação (a 'Locação") da Usina de Pelotização, de acordo com os termos e condições estabelecidos neste documento, que inclui a lista de todas as instalações, ativos e equipamentos registrados e existentes na Usina de Pelotização. As partes também concordaram que todos os investimentos na Usina de Pelotização, incluindo os atuais e os que**

<sup>7</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 286

<sup>8</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução de: José Lamego. 3.ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.p. 665

podem ser aprovados no futuro, farão parte do Anexo I assim que se registrarem como propriedade do LOCADOR/arrendador." (**Grifamos**)

Questão que poderia gerar maior controvérsia se refere aos direitos minerários, entretanto, se trata de direito umbilicalmente vinculado à operação de lavra de minério, uma vez que o arrendamento/locação dos bens e instalações de complexos minerais pressupõe o direito de lavra do minério de ferro, compondo, portanto, aquela universalidade de fato. Neste sentido, merece transcrição excerto do *Contrato de Arrendamento de Direitos Minerários, Bens e Instalações* celebrado entre a recorrente e a empresa BAOVALE:

#### CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO DO ARRENDAMENTO

1.1. Constitui objeto do presente instrumento o arrendamento dos direitos minerários do Complexo Mineiro de Água Limpa, bem como dos bens e das instalações fixas especificadas no Anexo I, que é parte integrante do presente contrato.

1.1.1. Entende-se por instalações fixas todos os prédios industriais, galpões e edificações em geral (tais como escritórios, plantas de beneficiamento, oficinas, rede de abastecimento de água e energia elétrica, incluindo-se as estações de bombeamento e sub-estações, conforme o Anexo I).

1.1.2. Entende-se como bens todos os equipamentos, veículos, mobiliários e demais bens móveis necessários à operação de lavra do complexo Mineiro de Água Limpa, relacionados no Anexo I.

1.2. Neste ato e na melhor forma de direito, a ARRENDANTE dá em arrendamento à CRVD, que declara expressamente aceitar, (i) o direito de lavar minério de ferro no Complexo Mineiro de Água Limpa, (ii) a propriedade do minério extraído do Complexo Mineiro, e (iii) o uso de todos os bens e instalações especificados no Anexo I, nos termos e condições do presente contrato.

Diante do exposto, entendemos pela legitimidade dos créditos apropriados sobre contratos relativos à direitos minerários, instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelletização e todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações, com base no artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Em sentido análogo, mencionamos os seguintes julgados deste e. CARF:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL. DUTOS. TERMINAIS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES. POSSIBILIDADE.

Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas o aluguel de dutos e terminais, e o afretamento de embarcações, utilizados nas atividades da empresa, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

(Processo nº 16682.720737/2020-11; Acórdão nº 3102-002.709; Relator Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues; sessão de 21/08/2024)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL OU ARRENDAMENTO. DUTOS. TERMINAIS. PRÉDIOS. TERRENOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas o arrendamento ou aluguel de dutos e terminais aquaviários, além de prédios, terrenos e bases e outros bens utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.

(Processo nº 16682.720968/2018-00; Acórdão nº 3201-009.950; Relator Conselheiro Hécio Lafetá Reis; sessão de 26/10/2022)

ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS E EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Diante da inexistência de definição clara e fechada na legislação sobre o conceito de máquinas, equipamentos e prédios, a verificação das hipóteses creditáveis com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, deve ser analisada caso a caso, tendo em vista a função dos bens indicados no processo produtivo e seu modo de funcionamento. No caso dos autos, restou demonstrada a possibilidade de creditamento frente ao tipo de utilização dos dutos, terminais e embarcações alugados enquanto ferramentas essenciais para execução das atividades do objeto social da recorrente.

(Processo nº 16682.720974/2018-59; Acórdão nº 3401-007.462; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 17/03/2020)

Pelo exposto, voto por reverter as glosas referentes aos contratos de arrendamento – creditamento na modalidade aluguel.

### **3 DOS CRÉDITOS APROPRIADOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

Com base nas informações prestadas pela recorrente, a fiscalização glosou os seguintes créditos referentes ao ativo imobilizado, conforme detalhado adiante:

1. Parcela relativa à diferença de prazo de apropriação do crédito relativo a edificações imobilizadas na estrutura logística da VALE – Fluxos FERROVIA e PORTO
2. Máquinas e Equipamentos não utilizados em áreas do processo produtivo da VALE – Fluxos FERROVIA e PORTO

No que se refere ao primeiro item, a fiscalização verificou que a VALE apurou crédito em relação a edificações e benfeitorias em 24 (vinte e quatro) parcelas, na forma do artigo 6º da Lei nº 11.488/2007, para a hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Considerando que o artigo 6º da Lei nº 11.488/2007 restringe 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, adotando as premissas já externadas no presente voto, a fiscalização desconsiderou o desconto em 24 (vinte e quatro) parcelas dos créditos das edificações relativas aos fluxos PORTO e FERROVIA das contribuições, reconhecendo, entretanto, os créditos da depreciação usual prevista no art. 1º, § 1º, da IN SRF nº 457/2004, observando o disposto na IN SRF nº 162/1998, quanto ao prazo de vida útil (25 anos) para edificações.

Assim, glosou-se parte do crédito referente às edificações imobilizadas na infraestrutura logística, com vinculação aos fluxos PORTO e FERROVIA, sendo que, “[d]a mesma forma que nos créditos de insumos, também se aplicaram os 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”.

Quanto ao segundo item, a fiscalização verificou que a VALE apurou crédito em relação a máquinas e equipamentos em 48 (quarenta e oito) parcelas, na forma da opção prevista no § 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, e, integralmente, na forma do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011.

De igual modo, considerando que o direito ao crédito em relação a máquinas e equipamentos, nos termos do inciso VI do artigo 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 e do inciso V do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004 (importações), restringe-se às máquinas e equipamentos adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, a fiscalização glosou os créditos referentes aos ativos imobilizados na infraestrutura logística (fluxos PORTO e FERROVIA), sendo que “[d]a mesma forma que nos créditos de insumos, também se aplicaram os 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”.

Em breve síntese, em relação aos dois itens, verifica-se que a glosa foi pautada exclusivamente na interpretação da fiscalização de que as edificações, máquinas e equipamentos relativos aos fluxos PORTO e FERROVIA não seriam utilizados no processo produtivo da empresa.

Mantendo coerência com o entendimento já externado no presente voto, e fazendo remissão às razões apresentadas nos tópicos anteriores, seja em razão de ser a recorrente quem desenvolve as atividades relativas aos fluxos PORTO e FERROVIA, seja em razão da indissociabilidade da tríade mina-ferrovia-porto no caso concreto, entendemos que foi correta a apropriação de créditos da não-cumulatividade realizada pela recorrente em relação a tais bens do ativo imobilizado, razão pela qual devem ser revertidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Diante do exposto, voto por reverter as glosas relativas aos ativos imobilizados referentes às fases “Ferrovia” e “Porto”.

ACÓRDÃO 3101-004.410 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16682.902975/2020-34

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**

DOCUMENTO VALIDADO