



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.902981/2020-91
ACÓRDÃO	3202-003.056 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não cumulativas, conforme expressamente previsto no inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NÃO RETIFICADAS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 231.

A apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, a exemplo do EFD-Contribuições, conforme Súmula CARF nº 231.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMO. DESPESAS FERROVIÁRIAS E PORTUÁRIAS. ESCOAMENTO DA PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas logísticas com transporte ferroviário e movimentação portuária para escoamento de minério de ferro, cobre ou manganês não compreendem a etapa de produção dos bens destinados à venda, de maneira que não geram desconto de créditos a título de insumo.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. REQUISITOS DA LEI Nº 6.099/1974.

Não geram direito a crédito na modalidade arrendamento mercantil os dispêndios decorrentes de contratos que não preencham os requisitos do art. 5º da Lei nº 6.099/1974.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMO. LOCAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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

DESCONTO DE CRÉDITOS. EXISTÊNCIA DO CRÉDITO ALEGADO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O ressarcimento de créditos tributários está condicionado à comprovação da certeza e liquidez do direito pleiteado, cujo ônus é do contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.

O aproveitamento de créditos decorrente de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado restringe-se àqueles adquiridos ou construídos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. LEI Nº 11.488/2007. EDIFICAÇÕES. ATIVIDADE PRODUTIVA.

O desconto de créditos no prazo de 24 (vinte e quatro) meses previsto no art. 6º da Lei nº 11.488/2007 restringe-se às edificações incorporadas ao ativo imobilizado adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS e pela Cofins, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

PRESSUPOSTOS RECURSAIS. MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. NÃO CONHECIMENTO.

As matérias estranhas à lide não devem ser conhecidas pelo julgador.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo do tópico recursal sobre a exclusão dos créditos deduzidos em duplicidade, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório, indeferir o pedido de realização de perícia e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, para: (1) reverter as glosas de despesas com fretes de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições e utilizados como insumos (Glosas com motivação “Aquisição pela Vale de mercadoria ou bem não sujeita ao pagamento da contribuição” no DEMONSTRATIVO E), nos termos da Súmula Carf nº 188; e (2) reverter as glosas de despesas com frete nacional na aquisição de bens importados (Glosas com motivação “Frete nacional de aquisição de bem importado” no DEMONSTRATIVO E), excetuando-se os fretes de escavadeiras.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam os autos do Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 19897.21626.180319.1.5.18-8630, transmitido em 18/03/2019, por meio do qual são pleiteados R\$ 39.016.176,33 de créditos de Contribuição ao PIS/Pasep não cumulativa relativa ao 2º trimestre de 2016. Ao pedido foram vinculadas Declarações de Compensação (DCOMP).

Após realização de procedimento fiscal que teve por objeto a verificação da regularidade das informações prestadas acerca dos créditos, foi emitido o Despacho Decisório de fls. 2312-2317, por meio do qual a autoridade administrativa deferiu parcialmente o crédito no valor de R\$ 15.949.379,61, homologando a compensação declarada até o limite do crédito reconhecido. O reconhecimento parcial se deveu a glosas de despesas relacionadas a:

- Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições para o PIS e COFINS

- Aquisições de insumos para a infraestrutura logística (etapas posteriores ao processo produtivo)
- Créditos extemporâneos
- Contraprestações de arrendamento mercantil
- Créditos relativos a bens incorporados ao ativo imobilizado
- Despesas com fretes não dedutíveis

Cientificada da decisão, a recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, em que, preliminarmente, solicita a realização de perícia. No mérito, contesta as glosas relacionadas a (i) Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições para o PIS e COFINS (ii) Aquisições de insumos para a infraestrutura logística (etapas posteriores ao processo produtivo) (iii) Créditos extemporâneos (iv) Contraprestações de arrendamento mercantil (v) Créditos relativos a bens incorporados ao ativo imobilizado e (vi) Despesas com fretes não dedutíveis.

A 4ª Turma da DRJ05, por meio do Acórdão nº 105-012.208, considerou a manifestação de inconformidade parcialmente procedente, reconhecendo créditos de R\$ 6.930,73 relativos a notas fiscais incluídas indevidamente como crédito extemporâneo no cálculo da autoridade fiscal, decisão da qual a recorrente foi cientificada em 29/04/2024.

Irresignada, em 27/05/2024, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 2987-3121, em que repisa os argumentos trazidos em sua Manifestação de Inconformidade e, em síntese, requer que seja dado provimento ao recurso, com o reconhecimento da integralidade do créditos pleiteados.

Por fim, em 24/10/2025, protocolou nos autos solicitação de juntada de Parecer Técnico.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Relator

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade.

2. Preliminar

A recorrente aduz em seu recurso voluntário matérias que precedem à análise de mérito, quais sejam, a nulidade do despacho decisório e um pedido subsidiário de perícia, as quais passo a apreciar.

2.1. Nulidade do despacho decisório

Como preliminar em seu recurso voluntário, a recorrente desenvolve um capítulo denominado “Do descabimento das considerações iniciais trazidas pelo acórdão”, em que discorre contra alguns dos pontos do acórdão recorrido. Nele, a recorrente critica um suposto afastamento de parte da fundamentação de sua manifestação de inconformidade decorrente da afirmação, pelo acórdão recorrido, da não vinculação à jurisprudência trazida. Alega também que não teria havido apreciação adequada dos laudos que juntou a fim de esclarecer seu processo produtivo, além de rechaçar o indeferimento do pedido de perícia pelo acórdão.

A despeito das críticas e alegações, não deduz, a respeito desses pontos, nenhum pedido específico, de maneira que não se pode inferir qualquer pretensão em relação a eles.

Apenas ao final do referido capítulo recursal é que a recorrente, sob a alegação de falta de fundamentação do despacho decisório, aduz, ainda que de maneira tímida, sua nulidade. Em suas palavras:

[...] Como pontuado pela Recorrente desde a Manifestação de Inconformidade, o despacho decisório não fundamenta as glosas. Vejamos.

Ao tratar da suposta dedução de créditos em duplicidade, verifica-se que o próprio acórdão afirma expressamente ter realizado consulta ao sistema interno da RFB, para tentar identificar as contribuições apontadas como supostamente em duplicidade pelo i. fiscal, haja vista que não se mostrou possível tal apuração.

[...] diversamente ao que afirmando pelo v. acórdão quanto à nulidade do despacho decisório, fato é que a ausência de fundamentação e precisa demonstração das glosas perpetradas, não podem ser meramente supridas pela DRJ, pela inequívoca nulidade, em razão dos requisitos legais e formais necessários.

Entendo que não assiste razão à recorrente. Vejamos.

O Relatório Fiscal (fls. 2266-2310) que baseou o Despacho Decisório traz, de maneira clara e discriminada em tópicos específicos, todas as glosas efetuadas. Os referidos tópicos contêm a descrição do motivo e o fundamento legal de cada uma das glosas. Trata-se de um relatório com 45 páginas. Além disso, anexos ao Relatório Fiscal, há demonstrativos segregados para cada glosa, apresentados em arquivos não pagináveis, em formato *.xlsx, de fácil manipulação.

Portanto, incabível se falar em falta de fundamentação para as glosas.

Ante o exposto, afasto a preliminar de nulidade do despacho decisório.

2.2. Realização de perícia

Ao final de sua peça de defesa, a recorrente consigna:

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

Tratando-se de pretensão de realização de perícia, o art. 16, inciso IV e §1º, do Decreto nº 70.235/1976 assim dispõe:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[....]

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Dessa forma, apesar da menção à perícia em seu recurso voluntário, não tendo havido exposição dos motivos que a justifiquem, tampouco a formulação de quesitos ou os dados do profissional indicado, com base no §1º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1976, considera-se não formulado o pedido.

3. Mérito

Como visto, tratam os autos de pedido de ressarcimento de crédito da Contribuição ao PIS/Pasep não cumulativa apurado pela recorrente na aquisição/despesa com bens e serviços utilizados na atividade da empresa. Parte das despesas incluídas na base de crédito foi glosada pela unidade responsável pela análise do pedido. Do montante glosado, parte foi revertida pela autoridade julgadora de primeira instância. Contra a decisão, foi apresentado o Recurso Voluntário ora em apreço, em que remanesce a controvérsia em relação às seguintes glosas:

- Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições para o PIS e COFINS
- Aquisições de insumos para a infraestrutura logística (etapas posteriores ao processo produtivo)
- Créditos extemporâneos
- Contraprestações de arrendamento mercantil
- Créditos relativos a bens incorporados ao ativo imobilizado
- Despesas com fretes não dedutíveis

Passemos à análise de cada umas das matérias acima.

3.1. Das glosas de aquisições não sujeitas ao pagamento de contribuições de PIS e COFINS

A autoridade fiscal glosou créditos da Contribuição ao PIS/Pasep escriturados nos registros C100, C190, C500 e F100 das EFD-Contribuições relativos a aquisições de bens não sujeitos ao pagamentos das contribuições. A glosa fundamentou-se na vedação prevista no inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002. Também foram glosados créditos referentes a notas fiscais identificadas como canceladas pela fornecedores.

A recorrente impugnou, sob o argumento de que *“a glosa perpetrada se revela descabida, porquanto eivada de ilegalidade, à medida que desconfigura a técnica da não cumulatividade aplicada ao PIS e a COFINS”*. Argumentou ainda que, com relação às notas canceladas, o fisco deveria ter perquirido se houve a emissão de novas notas sem que, com relação a estas, a recorrente tivesse tomado crédito.

O acórdão recorrido, porém, não acatou o argumento e manteve a referida glosa.

Em seu recurso voluntário, a recorrente volta a alegar que as glosas são indevidas, pois desconfiguram a técnica da não cumulatividade aplicada à Contribuição ao PIS e à Cofins. Continua para dizer que a impossibilidade de creditamento, nesse caso, apenas difere o tributo para a etapa subsequente da cadeia produtiva, *“esvaziando-se de sentido o emprego da técnica da não-cumulatividade em patente desvio de finalidade do modelo fiscal adotado nas Leis em comento”*. Argumenta ainda que, *“no que diz respeito às notas canceladas, não perquiriu o acórdão se houve a emissão de novas notas sem que a Recorrente tivesse tomado o devido crédito, sendo que o ônus da prova, nesse caso, é do fisco”*.

Equivoca-se a recorrente. Vejamos.

Como anotou o acórdão recorrido, a Lei nº 10.637/2002, em seu art. 3º, §2º, inciso II, veda expressamente o desconto de créditos sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamentos da Cofins.

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

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Havendo estipulação legal expressa e clara no sentido de vedar o crédito sobre aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, devem ser mantidas as glosas efetuadas por esse motivo.

Nesse sentido:

Acórdão 9303-011.488, de 15/06/2021, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Possas

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2005

[...]

INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003).

Com relação ao argumento de que, com relação às notas fiscais canceladas, o fisco deveria ter perquirido se houve a emissão de novas notas fiscais sem a tomada de crédito, pois o ônus da prova seria do fisco, também não tem razão a recorrente.

Tratando-se de direito creditório, o ônus da prova é do interessado, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784/1999 e do art. 373, inciso I, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Nesse sentido:

Acórdão 9303-015.440, de 13/06/2024, Relatora Cons. Liziane Angelotti Meira

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

[...]

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Em se tratando de direito creditório, é do interessado o ônus da prova, conforme previsto na legislação processual administrativa e civil (art. 36 da Lei 9.784/99 e art. 333, I, do antigo CPC). (grifo nosso)

Ante o exposto, nego provimento ao recurso neste tópico recursal.

3.2. Das glosas de aquisições de insumos para a infraestrutura logística

Uma das principais matérias sob discussão nestes autos diz respeito à aquisição de insumos para a infraestrutura logística, que consta do item “VIII.4 Das glosas das aquisições de insumos para a infraestrutura logística(etapas posteriores ao processo produtivo)” do Relatório Fiscal. Os valores dessas glosas, por sua vez, estão detalhados no anexo “*DEMONSTRATIVO D - Aquisições de Insumos para a Infraestrutura Logística*”.

Como se trata de crédito apropriado pela recorrente com fundamento no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, para o qual o conceito de insumo é fundamental, pertinente fazermos algumas considerações propedêuticas a seu respeito.

3.2.1. Do conceito de insumo

Antes de analisar os itens glosados, importante sintetizar os critérios a partir dos quais o conceito de insumo contido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 deve ser aferido para fins de creditamento da Contribuição para o PIS e da COFINS.

O tema foi apreciado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, que se deu sob a sistemática dos recursos repetitivos e em que foram firmadas as seguintes teses (Temas Repetitivos 779 e 780):

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Portanto, os critérios determinantes para que um bem ou serviço denote o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições deve levar em conta sua essencialidade ou relevância para a prestação de serviços ou para a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Sobre esses critérios, oportuno transcrever trecho do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, cuja tese foi acolhida pela maioria dos Ministros no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

[...] tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

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

É importante frisar que a essencialidade e a relevância referidas pela decisão do STJ relacionam-se à atividade produtiva, e não a qualquer atividade no âmbito de uma empresa, em consonância com o que prevê o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcrito.

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

[...]

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

É nesse sentido a Nota SEI nº 63/2018, editada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com o fim de analisar a decisão do STJ.

[...] tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

Também nesse sentido é o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, editado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades. (grifo nosso)

Assentadas essas premissas interpretativas, pertinente trazer algumas considerações sobre a atividade desenvolvida pela recorrente.

Conforme consta dos autos, nos termos do art. 2º de seu Estatuto Social, a recorrente tem como objeto social:

1. 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;
2. construir ferrovias, operar e explorar o tráfego ferroviário próprio ou de terceiros;
3. construir e operar terminais marítimos próprios ou de terceiros, bem como explorar as atividades de navegação e de apoio portuário;
4. 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;
5. 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;
6. 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;
7. 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.

A recorrente, reconhecidamente uma das maiores produtoras de minérios de mundo, destaca em seu recurso voluntário que:

Além do minério de ferro, as atividades da Recorrente envolvem a produção de níquel, cobre e manganês. Opera mais de 10 mil Km de ferrovias no Brasil para o escoamento de sua produção.

A atividade da Recorrente tem início com a perfuração do solo, passando por um processo integrado, que envolve o desmonte ou escavação, o carregamento e transporte, o beneficiamento, o empilhamento, a recuperação, o deslocamento via ferrovias, a pelotização e a estocagem, para, finalmente, concluir-se no porto, com o carregamento dos navios com destino ao exterior.

Tendo isso em vista, passemos à análise dos itens sob discussão.

3.2.2. Da impossibilidade de crédito na infraestrutura logística para escoamento da produção

Foram glosados pela autoridade fiscal créditos escriturados nos registros A100, C190, C195, D100 e F100 da EFD-Contribuições que, conforme consta do Relatório Fiscal (tópico VIII.4), relacionam-se a *“dispêndios de bens e serviços utilizados como insumos na sua infraestrutura logística, que compreende os serviços ferroviários e portuários, cuja finalidade é o escoamento dos produtos a serem comercializados”*.

Relata a autoridade que, a partir de planilhas apresentadas pela recorrente em resposta à intimação, foi possível identificar na EDF-Contribuições créditos sobre *“dispêndios associados aos fluxos ‘D – PORTO’ e ‘E – FERROVIA’”*, que abarcam as seguintes atividades:

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, pieres e armazéns
E	Ferrovia Carga	37	Carga e Descarga de produtos e mercadorias
		38	Transporte
		39	Postos

Concluindo que:

[...] relativamente aos dispêndios dos negócios 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 de produção. 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.

A recorrente contesta as glosas, mantidas pelo acórdão recorrido, argumentando que as etapas de ferrovia e porto são, efetivamente, fases do processo produtivo. Sustenta sua posição com as seguintes alegações:

- 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;
- Seu processo produtivo é único, peculiar, *sui generis*, e não pode ser comparado com processos produtivos menos complexos;
- O que se entende por produto acabado, na mineração, não pode ser comparado com o produto acabado em outras áreas do comércio e indústria. Sem a ferrovia e o porto, a atividade da mineração resta inviável, impraticável;
- A movimentação de carga dos portos, a rebocagem e os demais serviços portuários são partes indissociáveis do processo produtivo. Sem tais etapas, o processo produtivo da Impugnante não cumpre os seus objetivos;

- Pareceres e Laudos Técnicos (Unicamp, PwC, LCA e Tynö) apresentados concluíram que as atividades de ferrovia e porto fazem parte do processo produtivo da recorrente;
- Há jurisprudência que lhe é favorável.

Argumenta ainda que, ainda que se entendesse que as despesas em questão são incorridas após o encerramento da etapa produtiva, possui direito a descontar créditos em relação a elas, pois:

[...] tanto a decisão proferida pelo STJ em sede de recurso repetitivo, quanto o Parecer Cosit/RFB nº 05/2018, registram esta possibilidade.

[...]

[...] os itens 57 e 58 do PN 05/18 transcritos pelo próprio acórdão ora proferido, viabilizam o creditamento em relação aos dispêndios efetuados no escoamento da produção da Recorrente, vez que a previsão de rodovias e estradas de ferro, e o transporte no beneficiamento da produção decorrem de expressa disposição regulatória do Código Minerário, que impõe a todo projeto minerário nacional a previsão das formas de escoamento de sua produção, sob pena de não autorização da lavra (arts. 38, III e 39).

[...]

[...] os gastos relativos ao cumprimento das exigências legais estão inseridos no contexto produtivo da Recorrente, conforme demonstrado, quer seja na fase da mineração, quer seja nas etapas da ferrovia e porto.

Pois bem, entendo que não tem razão a recorrente. Vejamos.

Antes de passar à análise da matéria propriamente dita, impõe-se a precisa delimitação da matéria objeto de análise, a fim de assegurar clareza quanto ao escopo da discussão.

Como visto, consta do objeto social da recorrente a construção e a operação de ferrovias e de terminais marítimos. Nesse sentido, consignou-se no Relatório Fiscal que:

[...] as estruturas e serviços portuários e ferroviários também são por ela utilizados, de forma auxiliar, para a prestação de serviços de logística a terceiros: transporte ferroviário de carga de terceiros; transporte ferroviário de passageiros; atividade de movimentação portuária e demais atividades portuárias e ferroviárias residuais.

Assim, existem nos referidos fluxos operacionais (FERROVIA e PORTO) prestação de serviços a terceiros, ou seja, existem bens de utilização mista, de forma que uma parcela pode ser considerada insumo gerador de créditos para a atividade de prestação de serviços da VALE. Diante disso, para apuração do montante de créditos passíveis de apropriação, empregou-se o percentual das receitas brutas

de atividade em logística em relação ao total de receita bruta da empresa para o rateio.

Assim, o despacho decisório reconheceu o crédito, a título de insumo, de despesas relacionadas às ferrovias e aos portos quando estes são utilizados para prestação de serviços a terceiros, e não para escoamento de produção própria. Dessa forma, o que se debate aqui são dispêndios com bens e serviços relacionados à infraestrutura logística, que compreende as ferrovias e os portos, quando utilizada para o escoamento dos produtos comercializados pela recorrente, principalmente minério de ferro, mas também níquel, cobre e manganês.

Consequentemente, a análise da subsunção das despesas com bens e serviços ao conceito de insumo, no presente caso, tem por escopo a produção de minério de ferro e de outros produtos minerais produzidos pela recorrente. Não é objeto da lide o creditamento de insumos na prestação de serviços ferroviários ou portuários pela recorrente. Isso porque, quando um cliente celebra um contrato para adquirir o minério de ferro ou o cobre produzidos pela recorrente, o bem produzido para venda é justamente o minério de ferro ou o cobre.

Com isso, estabeleço como premissa fundamental deste voto a de que a ‘produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda’ a que se refere o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, que denomino fase produtiva, se encerra no momento em que o bem ou produto adquire as características finais com as quais é remetido/entregue ao adquirente.

Pois bem.

Analisando-se as aquisições de bens e serviços glosados constantes do “*DEMONSTRATIVO D - Aquisições de Insumos para a Infraestrutura Logística*”, verifica-se que cerca de 75% se referem a **óleo diesel, biodiesel, óleo lubrificante e óleo hidráulico**. Outros itens de grande relevância são **rodas ferroviárias e correias transportadoras**. Todas as glosas dizem respeito, como visto, a bens e serviços utilizados nas etapas de ferrovia e porto.

Em documento apresentado pela recorrente, denominado “*Fluxo Produtivo Negócios Vale*” (fls. 1200-1380), os fluxos ‘D – PORTO’ e ‘E – FERROVIA’, anteriormente mencionados, foram detalhadas da seguinte forma:

D	Porto	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, independentemente 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
E	Ferrovia	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

Como as descrições deixam claro, trata-se de etapas que envolvem a logística de transporte e de exportação dos produtos minerais comercializados pela recorrente, em especial o minério de ferro; as atividades envolvendo ferrovias e portos, em que pese inegavelmente fundamentais para o escoamento da produção, não são parte da etapa produtiva.

Em laudo encomendado pela recorrente à consultoria LCA (pág. 2723 e ss.), lê-se que:

Na prática, a estrutura de ferrovia e porto que é utilizada para o escoamento do minério de cada mina é a única economicamente viável, considerando os volumes elevados a serem transportados e a necessidade de manter controlado o custo de logística.

Além disso, no Parecer Técnico da UNICAMP juntado aos autos (Doc. 1 da Manifestação de Inconformidade), na parte relativa aos Terminais Ferroviários, em diversos pontos, ressalta-se a relevância dos trens para a “*transferência do minério de ferro beneficiado*”, pois sua ausência provocaria “*uma ruptura e cessão de todo o sistema operacional da empresa*”.

A indissociabilidade das atividades dos processos integrados no trinômio mina, ferrovia e porto como processo produtivo único se destaca na relevância que **a ausência dos equipamentos de transferência do minério beneficiado, como TCLD, caminhões fora de estrada e vagões, provoca uma ruptura e cessão de todo o sistema operacional da empresa objeto de estudo.** A figura 31d ilustra essa integração no Corredor Sul, em Minas Gerais, com os seguintes complexos e terminais de origens.

O mesmo Parecer Técnico da UNICAMP deixa claro que o transporte ferroviário é o meio de escoamento até os portos para fins de expedição ao cliente.

As pelotas são entregues ao cliente por venda FOB, onde todos os pedidos vendidos são atendidos através dos terminais marítimos integrado a própria cadeia produtiva da empresa objeto de estudo. Essa estratégia se dá em função da característica dimensional e peso das Pelotas. **O escoamento do produto é realizado por transporte de trem até os portos de expedição final de produto ao cliente.**

Os trens de carga da empresa objeto de estudo passam por baixo dos silos, para receber o minério. Depois de carregado, o trem inicia o percurso para os portos que ficam nos Estados de Vitória e do Rio de Janeiro. A figura 32 ilustra o carregamento dos vagões ferroviários e um dos tipos de composição de transporte.

Portanto, está claro, inclusive na documentação técnica acostadas aos autos pela própria recorrente, que as despesas incorridas com o transporte ferroviário não fazem parte da etapa produtiva do minério, mas são posteriores a ela.

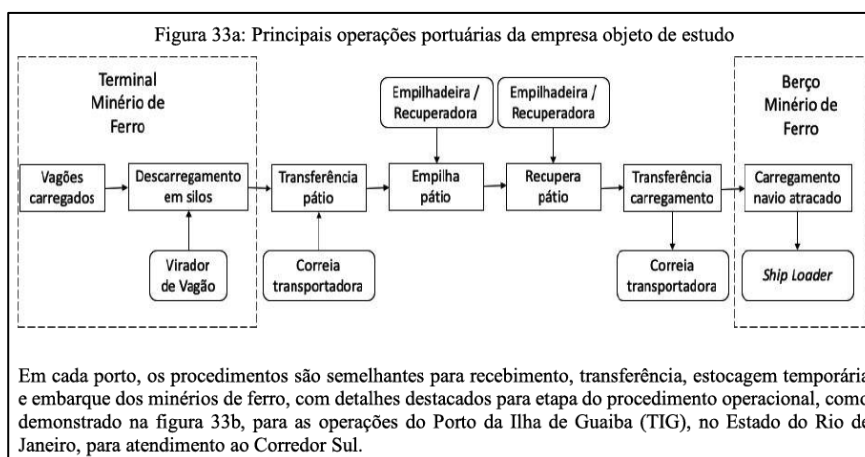
Não se contesta a essencialidade do transporte ferroviário para a viabilidade da atividade econômica desempenhada pela recorrente. A questão relevante para fins de creditamento a título de insumo, no entanto, encerra-se com a análise da essencialidade ou relevância para a atividade produtiva do minério de ferro, não abrangendo outras etapas necessárias à realização de sua atividade.

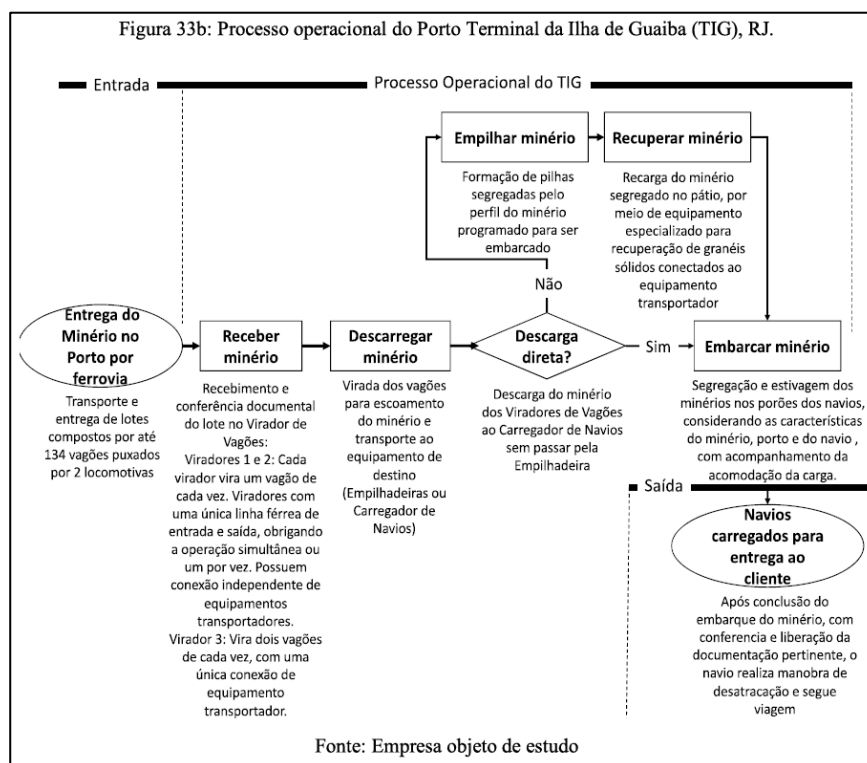
O escoamento é justamente o transporte, a movimentação do produto do ponto de produção até outra localidade de interesse, no caso os portos, para exportação dos produtos.

Por sua vez, com relação às operações portuárias, consta do referido Parecer Técnico que:

A operação portuária se configura por descarga e carga, logo, essas operações são essenciais aos processos produtivos de empresa objeto de estudo para a efetiva finalização da configuração do produto final para entrega ao cliente.

Ainda, as figuras 33a e 33b do Parecer deixam claro que as operações portuárias se tratam de operações de recebimento, descarregamento, transferência, estocagem temporária e embarque do minério de ferro.





Como se vê, assim como no caso do transporte ferroviário, trata-se de operações logísticas relacionadas à expedição do produto ao cliente, por meio de exportações, nada tendo a ver com o processo produtivo do minério de ferro em si. Em essência, trata-se de despesas portuária na operação de exportação, em relação às quais não cabe desconto de créditos. Nesse sentido:

Acórdão 9303-015.265, de 10/06/2024, Rel. Cons. Alexandre Freitas Costa

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

[...]

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixam no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Por fim, o Parecer Técnico da UNICAMP deixa claro que a empresa desenvolve um modelo de negócios integrando as etapas de produção e beneficiamento do minério com a sua expedição, conforme excerto abaixo, retirado das conclusões do parecer.

A empresa objeto de estudo desenvolve o seu modelo de negócio na produção de minério de ferro, em um modelo estratégico de integração vertical, controlando a infraestrutura e recursos produtivos da extração do minério bruto a expedição do minério beneficiado.

Repise-se: não se nega o fato de a empresa incorrer em relevantes despesas com o transporte ferroviário e com operações portuárias na exportação do minério de ferro que produz. No entanto, como foi visto, a legislação prevê a apropriação de créditos das contribuições, a título de insumo, apenas em relação a despesas com bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A etapa de expedição do minério de ferro beneficiado, por meio de ferrovias e terminais portuários, é posterior à produção do produto destinado à venda, qual seja, o minério de ferro. Nesses casos, a recorrente não presta serviços ferroviários ou portuários, a mercadoria objeto de comercialização é o minério de ferro. O que a recorrente pretende é a ampliação do conceito etapa produtiva para abarcar também a logística envolvida em sua operação, a qual entendendo não ser possível em vista da clareza da legislação de regência.

A 3ª Turma da Câmara Superior deste Conselho já teve a oportunidade de apreciar caso semelhante da mesma recorrente em 2023, tendo sido negado o direito ao crédito, em decisão assim ementada:

Acórdão 9303-013.921, de 11/04/2023, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconelo, Red. Desig. Cons. Rosaldo Trevisan

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RAZÕES SEMELHANTES ÀS ADOTADAS EM JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, PARA FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. A mesma razão de decidir se presta aos serviços portuários na exportação, que são despesas incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda.

Vale dizer que a etapa de transferência ferroviária do minério até o porto, na ocasião, foi abordada justamente sob a perspectiva de frete de produto acabado, portanto a

premissa adotada à época foi a que se tratava de fase posterior à finalização do processo produtivo.

Por fim, com relação ao argumento da recorrente de que, mesmo que se entendesse que as despesas incorridas com as etapas “ferrovia” e “porto” são posteriores à produção, o crédito seria devido, pois a existência de estradas de ferro e rodovias seriam requisitos legais, previstos no Código Minerário, para a autorização da lavra, o que enquadraria as referidas despesas na exceção mencionada nos itens 57 e 58 do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, entendendo que não é o caso.

Em que pese o Parecer Normativo excepcione algumas despesas incorridas em momento posterior à produção por imposição legal, trazendo, como exemplos *“exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro”*, ele expressamente exclui a possibilidade de creditamento de despesas com transporte de produtos acabados, consignando que:

[...] 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 [...]** (grifo nosso)

Ante o exposto, nego provimento ao capítulo recursal relativo à tomada de crédito em relação às despesas ferroviárias e portuárias para o escoamento de produção.

3.3. Das glosas de créditos extemporâneos

A autoridade fiscal também glosou créditos relativos a aquisições realizadas pela recorrente em períodos anteriores ao período de apuração, consignando em seu Relatório Fiscal que a *“apuração extemporânea de créditos requer, em contrapartida, a retificação das escriturações a que o contribuinte se encontra obrigado referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração do PIS/Cofins”*.

Discordando do entendimento, a recorrente contestou a glosa em sua Manifestação de Inconformidade, sustentando a desnecessidade de retificação das obrigações acessórias e argumentando que *“a utilização de créditos extemporâneos de PIS e COFINS possui respaldo no art. 3º, §4º, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2020, desde que observado o prazo decadencial (5 anos) e não tendo havido o aproveitamento em outros períodos”*.

O acórdão recorrido manteve a glosa, ratificando o entendimento de que não é possível o aproveitamento de créditos extemporâneos sem a devida retificação das obrigações acessórias e que:

[...] não existe previsão legal que autorize o reconhecimento do crédito na escrita fiscal em mês diverso daquele em que ele se originou. O que está previsto no § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é, apenas, o aproveitamento extemporâneo de crédito apurado e não aproveitado no mês de sua ocorrência.

[...]

Com efeito, um crédito que não tenha sido apurado no momento próprio (mês de sua competência) só pode ser aproveitado em momento posterior, caso sejam efetuadas as devidas retificações nas EFD-Contribuições e DCTF correspondentes ao período de origem.

Inconformada, a recorrente voltou a se insurgir em seu recurso voluntário, alegando que:

[...] ao contrário do entendimento do v. acórdão recorrido, já se posicionou este E. CARF quanto à prevalência da verdade material, a fim de que seja possível o aproveitamento de créditos, desde que o pedido esteja acompanhado de provas idôneas e completas de sua legalidade, liquidez e certeza.

[...]

[...] cabe destacar que a utilização de créditos extemporâneos de PIS e COFINS possui sim, respaldo no art. 3º, §4º, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2020, desde que observado o prazo decadencial (5 anos) e não tendo havido o aproveitamento em outros períodos.

[...]

Nesse contexto, dúvidas não pairam sobre a possibilidade da tomada de créditos extemporâneos, dentro do prazo de 5 anos, tendo em vista a expressa autorização legal.

Não assiste razão à recorrente. Vejamos.

A discussão sobre a necessidade ou não de retificação das obrigações acessórias para aproveitamento de créditos extemporâneos não é nova no âmbito deste Conselho. No entanto, o tema não merece maiores digressões neste voto, haja vista que se trata de matéria objeto de Súmula deste Conselho. Trata-se da Súmula CARF nº 231:

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACTON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Importa salientar que a Súmula em questão é de observância obrigatória por parte deste colegiado, conforme dispõe o art. 25, inciso II e §13º do Decreto nº 70.235/1977.

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 13. Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (grifamos)

Por fim, vale dizer que, embora o caso concreto não envolva DACTON, mas sim de EFD-Contribuições, obrigação acessória que sucedeu a DACTON, os fundamentos da súmula se mantêm e ela deve, obrigatoriamente, ser aplicada ao caso dos autos.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso também nesse tópico recursal

3.4. Das glosas das contraprestações de arrendamento mercantil

A autoridade fiscal também glosou créditos relativos a contraprestações de arrendamento mercantil escriturados no registro F100 da EFD-Contribuições. Conforme consta do Relatório Fiscal, trata-se de operações escrituradas, na contabilidade da recorrente, na conta “5030500012 - Arrendamento (Leasing) Operacional”, contratadas com as seguintes pessoas jurídicas:

CNPJ	Nome da Empresa
04.660.182/0001-88	BAOVALE MINERAÇÃO S/A - BAOVALE
27.063.874/0001-44	COMPANHIA ITALO 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 S/A - MBR
33.931.494/0001-87	COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO

A glosa se deu em função de a autoridade ter entendido que os negócios jurídicos em questão não preenchem os 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, de maneira que não podem ser considerados arrendamento mercantil para fins tributários.

De maneira complementar, o Auditor-Fiscal verificou a possibilidade de as despesas relativas às operações em questão gerarem créditos a título insumos (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) ou de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos (art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), concluindo negativamente para ambas as hipóteses.

Com relação à primeira hipótese – insumos - concluiu que *“nos contratos em questão, o objeto é a cessão do direito de uso de ativos [...] Assim, por não representar uma aquisição de bens ou de serviços, não há que se falar em insumos”*. Já em relação à possibilidade de tomada de crédito a título de alugueis, afirmou que:

[...] 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.

[...]

O aluguel desses estabelecimentos em geral ("universalidades de bens") engloba 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.

[...]

Desta forma, considerando 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, não cabe o aproveitamento de crédito das contribuições relativamente a tais gastos.

A recorrente impugnou tais glosas em sua, argumentando favoravelmente a seu direito em relação às três hipóteses de creditamento: arrendamento, aluguel e insumo.

3.4.1. Da impossibilidade de crédito na hipótese de arrendamento mercantil

Em sua manifestação de inconformidade, a recorrente alegou que o entendimento de que os contratos não preenchiam os requisitos dos arts. 2º e 5º da Lei nº 6.099/1974 e nos arts. 1º e 7º da Resolução BACEN nº 2.309/1996, utilizados pela autoridade fiscal, seria *“excessivamente restritivo”* e que a referida lei *“não veicula um conceito amplo que tenha pretensões de aplicabilidade irrestrita no ordenamento jurídico”*.

O acórdão recorrido não acatou os argumentos. Após fazer uma análise dos contratos celebrados pela recorrente, conclui que:

[...] os contratos celebrados possuem cláusulas que os descaracterizam como contrato de arrendamento mercantil para fins de creditamento das contribuições.

Os referidos contratos foram firmados entre partes coligadas ou interdependentes e as arrendadoras não são instituições financeiras ou pessoas

jurídicas cujo objeto principal é a prática de operações de arrendamento mercantil, contrariando a Lei nº 6.099, de 1974 [...]

Diferentemente do que argumenta a recorrente, o conceito de arrendamento mercantil dado pelo art. 1º da Lei nº 6.099, de 1974, é amplo [...]

[...] o conceito de arrendamento mercantil dado pelo art. 1º da Lei nº 6.099, de 1974 aplica-se tanto ao financeiro quanto ao operacional

Em seu recurso voluntário, a recorrente volta a se insurgir, alegando:

1. Que já havia sido fiscalizada em período anterior e que o mesmo crédito fora aceito, de maneira que teria havido inovação ou mudança de critério jurídico;
2. Que a Lei nº 6.099/1974 e Resolução BACEN 2.309/1996 não veiculam um conceito amplo de arrendamento mercantil. Esses diplomas tratariam do arrendamento mercantil financeiro, porém o caso dos autos é de arrendamento mercantil operacional;

Entendo que não prosperam as alegações.

Não há que falar em mudança de critério jurídico entre atos administrativos distintos e relativos a fatos também distintos, que dizem respeito a períodos de apuração anteriores ao analisado nestes autos.

Além disso, equivoca-se a recorrente ao afirmar que a Lei nº 6.099/1974 não veicula um conceito amplo de arrendamento, de maneira que se referiria apenas ao arrendamento mercantil financeiro. A referida lei é clara em seu art. 1º ao dispor que “*o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-se-á pelas disposições desta Lei*”. Ademais, o §1º do mesmo artigo 1º traz a seguinte definição de arrendamento mercantil:

Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

Não há qualquer distinção entre arrendamento mercantil financeiro e arrendamento mercantil operacional, ambos são espécies do gênero arrendamento mercantil, disciplinado pela Lei nº 6.099/1974, de maneira que os requisitos de seus arts. 5º e 6º são plenamente aplicáveis para fins do aproveitamento de crédito com base no art. 3º, inciso V, da Lei nº 10.637/2002.

Assim, não há reforma a fazer na decisão recorrida.

3.4.2. Da impossibilidade de crédito na hipótese de insumos

A autoridade fiscal analisou a possibilidade de as despesas relativas às operações denominadas pela recorrente como “arrendamento mercantil” gerarem créditos a título insumos (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), mas concluiu que:

[...] por não representar uma aquisição de bens ou de serviços, não há que se falar em insumos e nem mesmo nos critérios aplicados aos mesmos pela já mencionada decisão do STJ (essencialidade ou relevância).

A recorrente defende que:

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

Continua em seu recurso para defender que a cessão de direito de uso, como é o caso, poderia caracterizar prestação de serviço. Traz decisão do Supremo Tribunal Federal para corroborar sua alegação e concluir que, em sendo serviço, o objeto da glosa também daria direito a crédito sob o prisma de insumo.

Por esse ângulo, também não vejo assistir razão à recorrente.

Como se infere dos contratos de fls. 1406-1695, trata-se de verdadeiros contratos de locação. Na locação de bens, a obrigação do locador é de ceder ao locatário, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição. Não se trata, portanto, de prestação de serviço, em que o prestador assume com o tomador uma obrigação de fazer, tampouco de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Também é esse o entendimento esposado na Solução de Consulta COSIT nº 218/2019:

12. A esse respeito, o entendimento do STF tem sido no sentido de que a simples locação de bens móveis, desacompanhada da prestação de serviços, não caracteriza obrigação de fazer, ou seja, não se trata de prestação de serviço. Assim, a simples locação de bem móvel não poderia ser enquadrada como prestação de serviços, pois lhe faltaria o elemento essencial, qual seja, a efetiva prestação do serviço. Na locação que não envolve, cumulativamente, a prestação de serviços, a obrigação do locador consiste na entrega da coisa ao locatário (obrigação de dar).

Assim, não há que falar em insumo em relação aos objetos dos referidos contratos.

Dessa forma, não há reforma a fazer na decisão recorrida relativamente a este tópico.

3.4.3. Da impossibilidade de crédito na hipótese de aluguel

A autoridade fiscal também verificou a possibilidade de as despesas relacionadas aos contratos denominados de “arrendamento mercantil” serem passíveis de apropriação de

crédito com base no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, que prevê o desconto de crédito em relação às despesas com *“aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”*.

A autoridade fiscal entendeu que a natureza dos contratos é de aluguel, mas eles têm como objeto uma universalidade de bens que *“engloba muitos bens que não se subsumem ao conceito de prédios, máquinas e equipamentos, [...] como os direitos mineratórios e muitos dos bens relacionados nos anexos dos contratos, como móveis, licenças de software, linhas telefônicas e veículos”*.

Dessa forma, como *“[...] 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 [...]”*, o direito ao crédito não foi reconhecido no despacho decisório.

A recorrente impugnou também esse ponto, alegando que *“[...] no tocante aos arrendamentos de estabelecimentos, estes indubitavelmente incluem prédios, máquinas e equipamentos”* e que, ainda que houvesse bens que não se enquadram nessas categorias, a fiscalização deveria ter reconhecido o crédito proporcionalmente aos bens que a elas se subsomem.

O acórdão recorrido, no entanto, não acatou as razões de defesa apresentadas e manteve as glosas.

Inconformada, a recorrente voltou a se insurgir contra as glosas no Recurso Voluntário sob julgamento, afirmando que *“a hipótese de tomada de crédito é amparada tanto no inciso IV, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, quanto nos incisos II e V”*. Argumentou que:

A recorrente despende páginas argumentando que o arrendamento objeto dos contratos equivaleria a um aluguel. Registre-se, no entanto, que isso sequer é matéria controversa nos autos; o indeferimento do crédito a título de aluguel se deveu não pelo fato dos contratos não terem natureza de aluguel, mas sim por haver bens que não se enquadram nas categorias de *“prédios, máquinas e equipamentos”*, únicas em relação às quais a locação enseja o creditamento.

Novamente, a recorrente repisa o argumento de que:

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

[...] 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.

Pois bem.

Analizando os contratos anexados às fls. 1406-1695, verifica-se que, de fato, eles têm por objeto uma “universalidade de bens”, como menciona o Relatório Fiscal. Vejamos.

O contrato da com a Baovale tem por objeto “direitos minerários do Complexo Mineiro de Água Limpa, bem como dos bens e das instalações fixas especificadas no Anexo I”. Além de fazer menção a direitos minerários, não foi encontrado o referido anexo I, que traria a especificação dos bens e das instalações que fariam parte do contrato.

Já o contrato com a Hispanobras tem por objeto uma Usina de Pelotização com *“todas as instalações, bens e equipamentos, materiais, peças, peças sobressalentes e outros itens registrados e existentes na Usina de Pelotização na data de transferência, todos identificados no Anexo I”*. Analisando-se o referido anexo, constata-se que há na lista itens como “Apartamento – Praia do Canto”, banheira com hidromassagem, diversos itens descritos genericamente como “imobilizações”, vídeo cassete, cadeiras etc.

O contrato com a Itabrasco segue a mesma linha, com a relação de bens objeto de “arrendamento” em um anexo ao final. Nela, encontra-se itens como correção monetária, alimentação outros gastos, estocagem outros gastos, filtragem outros gastos, variação cambial, telefone etc.

Por sua vez, o contrato com a Kobrasco, tem como anexo uma relação de bens que em que se lê na parte superior direita *“Kobrasco_Inventário_Ativo_Imobilizado_em_31_05_2008”*.



Analizando a relação dos bens, encontra-se itens como veículos, licenças de software, mesas, aparelho de ar condicionado, mesa de jantar, freezer etc. Outros itens de inventário causam estranheza, pois estão registrados como “demais despesas pré-operacionais”, “modernização parque automação sala”, “obras civis – moagem”, “obras civis – filtragem”, “montagem – subestação forno”.

Já o contrato com a MBR tem por objeto os *“estabelecimentos identificados no Anexo I”*.

Por fim, o contrato com a Nibrasco, da mesma forma que os anteriores, possui ao final um anexo com a relação dos bens objeto do contrato. Nesse caso, a descrição dos bens está em inglês, mas é possível verificar na lista computadores, mobiliário, itens referentes a instalações industriais etc.

Como se vê, tem razão a autoridade fiscal ao afirmar que os contratos tem por objeto uma universalidade de bens e que é inviável fazer a segregação e a proporcionalização com base nos documentos apresentados. Em todos os casos, há, claramente, bens que não se subsomem aos conceitos de prédios, máquinas e equipamentos.

Nesse contexto, releva destacar que o ônus de comprovar o direito creditório pleiteado é da recorrente, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784/1999 e do art. 373, inciso I, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Nesse sentido:

Acórdão 9303-015.440, de 13/06/2024, Relatora Cons. Liziane Angelotti Meira

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

[...]

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Em se tratando de direito creditório, é do interessado o ônus da prova, conforme previsto na legislação processual administrativa e civil (art. 36 da Lei 9.784/99 e art. 333, I, do antigo CPC). (grifo nosso)

Dessa forma, correto o entendimento do acórdão recorrido de que

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

Ante o exposto, nego provimento ao recurso nesse tópico recursal.

3.5. Das glosas de créditos de bens incorporados ao ativo imobilizado

Também houve glosa de créditos relacionados a bens incorporados ao ativo imobilizado e escriturados nos registros F120 (Operações Geradoras de Créditos com base nos Encargos de Depreciação/Amortização) e F130 (Operações Geradoras de Créditos com base no Valor de Aquisição) da EFD-Contribuições. Os itens glosados dizem respeito a:

1. Créditos extemporâneos de bens incorporados ao ativo imobilizado;
2. Crédito de bens incorporados à infraestrutura logística da VALE (não utilizados em áreas do processo produtivo – Fluxos FERROVIA e PORTO);
3. Parcela relativa à diferença de prazo de apropriação do crédito relativo a edificações e benfeitorias realizadas em áreas administrativas ou na infraestrutura logística da VALE;
4. Crédito concomitante de bens incorporados ao ativo imobilizado referente aos itens anteriores.

Passemos à análise individualizada das glosas.

3.5.1. Das glosas dos créditos extemporâneos de bens incorporados ao ativo imobilizado

Neste caso, os créditos glosados dizem respeito à apropriação de créditos de forma acumulada, na competência de janeiro de 2016, de incorporações ao ativo imobilizado ocorridas nos anos de 2014 e 2015. Trata-se, portanto, de tomada extemporânea de crédito.

A matéria dos créditos extemporâneos já foi apreciada no tópico 3.3 deste voto, de maneira que, a fim de evitar repetições desnecessárias, faço remissão aos fundamentos expostos naquele tópico para manter as glosas sob análise.

3.5.2. Das glosas dos créditos de bens incorporados à infraestrutura logística

Trata-se aqui de glosas de créditos relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, apurados pela recorrente sobre o valor integral de aquisição, no caso das máquinas e equipamentos, com base no art. 1º da Lei nº 11.774/2008 (registros F130), ou sobre o valor dos encargos de depreciação mensais, no caso dos demais bens (registros F120).

A partir de informações prestadas pela recorrente, a autoridade fiscal constatou que essas máquinas, equipamentos e outros bens são utilizados na infraestrutura logística da empresa, que, como já visto, compreende as etapas de ferrovia e porto de sua atividade. Por isso, entendeu que não são empregados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços quando a referida infraestrutura é utilizada para escoamento de produção própria, requisito para a tomada do crédito. Vale dizer, no entanto, que, como a infraestrutura logística é utilizada de forma residual para a prestação de serviços a terceiros, foram aplicados percentuais de rateio, validando-se o crédito de maneira proporcional, conforme detalhado no *DEMONSTRATIVO F*, anexo ao Relatório Fiscal.

A recorrente impugnou as glosas, argumentando em sua Manifestação de Inconformidade que a fiscalização procedeu “*sem que fosse observado novamente o processo produtivo da Impugnante*”, defendendo que as etapas de ferrovia e porto são etapas do processo produtivo de minério.

O acórdão recorrido, por sua vez, manteve as glosas sob o mesmo entendimento do despacho decisório, enfatizando que dispositivo com base no qual a recorrente pretende se creditar “*não se aplica para os ativos utilizados nos fluxos “Porto” e “Ferrovia” que, conforme já fundamentado este Voto, não são etapas do processo de produção de minério*”.

Em seu recurso voluntário, a recorrente volta a se insurgir contra as glosas, alegando que:

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

[...]

[...] o processo produtivo da Recorrente é altamente complexo, integrado e indissociável sendo que o trinômio mina-ferro-porto conformador do processo

produtivo da Recorrente, devendo haver o cumprimento das respectivas etapas desde a extração do minério até o embarque.

Como se vê, a matéria de fundo determinante para o deslinde aqui é a mesma da que já foi discutida no tópico *“3.2.2 Da impossibilidade de crédito na infraestrutura logística para escoamento da produção”*, qual seja: a compreensão ou não das etapas ferrovia e porto, que compõem a infraestrutura logística da recorrente, como etapas de seu processo produtivo.

A matéria já foi explorada no tópico 3.2.2 acima, de maneira que, a fim de evitar repetições desnecessárias, faço remissão aos fundamentos expostos naquele tópico, em que restou concluído que a infraestrutura logística, em que pese sua importância na atividade econômica da empresa, não está inserida na etapa de produção de bens da recorrente.

Assim, nego provimento a este tópico recursal.

3.5.3. Da glosa dos créditos de edificações e benfeitorias nas áreas administrativas ou de infraestrutura logística

Foram glosados, ainda, créditos apurados sobre edificações e benfeitorias com base no art. 6º da Lei nº 11.488/2007, que prevê o desconto do crédito no prazo de 24 meses 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.

Conforme consta do Relatório Fiscal, a autoridade constatou que se trata de *“imobilizações em edificações nas áreas administrativas e na infraestrutura logística da empresa, isto é, em ativos empregados nas atividades de escoamento ou distribuição da produção (“negócios” PORTO e FERROVIA, fluxos “D” e “E”)*”. Dessa forma, entendeu, da mesma forma que as máquinas e equipamentos do tópico anterior, que as edificações e benfeitorias não eram utilizadas na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.

A recorrente impugnou as glosas em sua Manifestação de Inconformidade, alegando que a autoridade fiscal não teria analisado seu processo produtivo, *“o qual não se esgota n° escoamento (extração), mas apenas com a exportação final”*.

O acórdão recorrido, por seu turno, manteve as glosas, entendendo que *“mais uma vez, não procede a pretensão da recorrente de considerar as atividades realizadas nos fluxos “Ferrovia” e “Porto” como etapas integrantes do processo produtivo de mineração”*.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente repisa os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, e alega que:

[...] contrariamente ao que defendido pelo acórdão, tais edificações, benfeitorias, infraestrutura logística, ativos empregados nas atividades de escoamento ou distribuição da produção, máquinas e equipamentos não só são relevantes, como essenciais as atividades da Recorrente, dentre elas a de escoamento da sua produção.

Mais uma vez, considero que não merecem acolhida os argumentos da recorrente.

No caso sob análise, o desconto de créditos foi efetuado com base no regime do art. 6º da Lei nº 11.488/2007, que permite o desconto mensal de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS calculados sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 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. (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

Como se vê, trata-se de regime aplicável especificamente a edificações utilizadas na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, que, por isso mesmo, é mais benéfico do que regra geral do art. 3º, inciso VII e §1º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002, que prevê o creditamento sobre o valor do encargos de depreciação das edificações e benfeitorias utilizadas em imóveis utilizados nas atividades da empresa.

Mais uma vez, tem-se como matéria de fundo determinante para o deslinde aqui a compreensão ou não das etapas ferroviária e porto, que compõem a infraestrutura logística da recorrente, como etapas de seu processo produtivo.

Dessa forma, a fim de evitar repetições desnecessárias, faço, mais uma vez, remissão aos fundamentos expostos no tópico 3.2.2 deste voto, em que restou concluído que a infraestrutura logística não está inserida na etapa de produção de bens da recorrente.

Assim, nego provimento também a este tópico recursal.

3.6. Das glosas das despesas com fretes não dedutíveis”

Além do mais, houve glosa de créditos relativos a despesas com serviços de frete. A autoridade fiscal entendeu que somente seriam passíveis de creditamento as seguintes operações:

- a) Fretes na operação de venda de produtos tributados ou beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, desde que suportados pelo vendedor, ressalvada a vedação quanto a produtos sujeitos à tributação concentrada ou à substituição tributária;
- b) Fretes na aquisição de bens e insumos, ressalvada a vedação em relação aos insumos adquiridos sem o pagamento da contribuição para o PIS e da Cofins,

como nos casos de suspensão, não incidência ou alíquota zero, ou ainda, quando a utilização do crédito é vedada por norma específica;

c) Serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Dessa forma, procedeu à glosa dos créditos tomados em relação às seguintes despesas:

1 – Transferência de materiais ou bens da VALE entre suas unidades (frete interno):

Remetente e destinatário do CT-e e emitente e destinatário da NF-e referem-se a unidades da própria VALE; descrição do CST PIS/Cofins da NF-e refere-se a operações não tributáveis e/ou Valor do Pis/Cofins destacado na NF-e está zerado.

2 – Transferência interna (frete nacional) referente a aquisição de materiais ou bens importados pela VALE:

Remetente do CT-e consta o nome da empresa estrangeira ou a própria VALE; destinatário do CT-e consta a VALE ou "MULTIMODAL TERMINAL DE CARGAS PRUDENTE LTDA"; emitente da NF-e consta a VALE e/ou descrição do CST PIS/Cofins da NF-e refere-se a operações de entrada não tributáveis.

3 – Remessa de mercadoria ou bem de propriedade da VALE para conserto, teste ou industrialização:

Remetente do CT-e e emitente da NF-e referem-se à VALE; destinatário da CT-e e da NF-e referem-se a terceiros; descrição do CFOP refere-se à estas operações.

4 – Devolução de mercadoria ou bem de terceiros pela VALE:

Remetente do CT-e e emitente da NF-e referem-se à VALE; destinatário da CT-e e da NF-e referem-se a terceiros; descrição do CFOP da NF-e refere-se à esta operação.

5 – Retorno de mercadoria ou bem enviados pela VALE para terceiros:

Remetente do CT-e e emitente da NF-e referem-se a terceiros; destinatário da CT-e e da NF-e referem-se à VALE; descrição do CFOP da NF-e refere-se à esta operação.

6 – Remessa simples de mercadoria ou bem de terceiros para a VALE (contrato de comodato ou locação, bonificação ou brinde; demonstração):

Remetente do CT-e e emitente da NF-e referem-se a terceiros; destinatário da CT-e e da NF-e referem-se à VALE ou ao próprio remetente; descrição do CFOP da NF-e refere-se à estas operações.

7 – Aquisição de mercadoria ou bem pela VALE não sujeitas ao pagamento da contribuição de Pis/Cofins:

Remetente do CT-e e emitente da NF-e referem-se a terceiros; destinatário do CT-e e da NF-e referem-se à VALE; descrição do CFOP da NF-e refere-se à operação de

venda; descrição do CST PIS/Cofins da NF-e refere-se a operações não tributáveis e/ou Valor do Pis/Cofins constante da NF-e está zerado.

8 – Remessa simples de mercadoria ou bem pela VALE para terceiros não sujeitas ao pagamento da contribuição de Pis/Cofins:

Remetente do CT-e e emitente da NF-e referem-se à VALE; destinatário do CT-e e da NF-e referem-se a terceiros; descrição do CFOP da NF-e refere-se à esta operação; descrição do CST PIS/Cofins da NF-e refere-se a operações não tributáveis e/ou Valor do Pis/Cofins constante da NF-e está zerado.

9 – Frete entre terceiros:

Remetente do CT-e e emitente da NF-e referem-se a terceiros; destinatário do CT-e e da NF-e referem-se a terceiros.

10 – Realização de mudanças ou transporte de veículos:

Remetente do CT-e refere-se a pessoa física(provavelmente funcionários da VALE); destinatário do CT-e não informado; produto predominante da nota fiscal informado no CT-e refere-se a estas operações.

As glosas foram relacionadas no “*DEMONSTRATIVO E*” anexo ao Relatório Fiscal.

A recorrente impugnou as glosas em sua manifestação de inconformidade. O acórdão recorrido, por sua vez, considerou a manifestação de inconformidade parcialmente procedente nesse ponto, revertendo as glosas “*dos serviços de transporte referentes a Remessa e Retorno de mercadoria ou bem para conserto ou reparo*”. Entendo que tais reversões contemplam os itens 3 e 5 acima. As demais glosas, no entanto, foram mantidas.

Em seu recurso voluntário, a recorrente voltou a se insurgir contra as glosas mantidas, aduzindo que:

- A. A análise das despesas com frete deve se dar com base nos requisitos de essencialidade e relevância
- B. ao contrário do que consignado pelo v. acórdão, o crédito em relação a transporte de produtos entre estabelecimentos do contribuinte também deve ser reconhecido com base no inc. IX;
- C. Os gastos incorridos pela Recorrente com fretes internos são insumos e, portanto, suscetíveis a gerar crédito em seu favor;
- D. Deve ser reconhecido o direito da Recorrente ao crédito da contribuição ao PIS e da COFINS também sobre os valores gastos com frete, na medida em que tais despesas se caracterizam como verdadeiros insumos de sua atividade;
- E. O direito a crédito ocorre mesmo no caso de as mercadorias transportadas não serem oneradas com o PIS e a COFINS;

F. No que diz respeito também ao creditamento decorrente de frete entre terceiros [...] todas as despesas (tidas como aduaneiras ou não) necessárias para a disponibilização do produto ao estabelecimento do cliente por meio portuário ou ferroviário dão direito de crédito de PIS e COFINS.

Aqui, entendo que assiste parcial razão à recorrente. Vejamos.

Como foi mencionado, a autoridade fiscal adotou como premissa a impossibilidade de apropriação de crédito em relação às despesas com frete relacionadas à aquisição de insumos adquiridos sem o pagamento da contribuição para o PIS e da Cofins, como nos casos de suspensão, não incidência ou alíquota zero.

Essa premissa, no entanto, é equivocada; trata-se de matéria que, inclusive, possui entendimento contrário disposto na Súmula CARF nº 188:

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Em relação ao **item 7**, verifica-se no *DEMONSTRATIVO E* que as glosas com motivação “*Aquisição pela Vale de mercadoria ou bem não sujeita ao pagamento da contribuição*” são compostas por despesas com serviços de transporte de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, mas que foram, efetivamente, tributados pela Contribuição para o Pis e pela Cofins. Além disso, nesses casos, consta da coluna “Descrição da natureza da base de cálculo” que se trata de “*aquisição de bens utilizados como insumo*”.

Assim sendo, tratando-se de aquisição de bens utilizados como insumo, ainda que estes não tenham sido tributados pelas contribuições, a despesa relativa ao serviço de transporte desses bens, quando registrada e tributada de forma autônoma, dá direito a crédito.

Por sua vez, em relação ao **item 2**, as glosas com motivação “*Frete nacional de aquisição de bem importado*” no *DEMONSTRATIVO E* dizem respeito ao frete com bens como antracito, pneus, catraca de freio, bola moinho, escavadeiras, catalisador, fluxostato, pastilhas cerâmicas, bentonita sódica ativada. À parte das escavadeiras, entendo que os produtos, de fato, caracterizam-se como insumos do processo produtivo da recorrente, de maneira que as despesas com serviços de frete são passíveis de creditamento.

Com relação ao **item 1** (transferência de materiais ou bens da VALE entre suas unidades (frete interno)), verifica-se no *DEMONSTRATIVO E* que se trata de transferência entre estabelecimentos da recorrente de bens do ativo imobilizado ou de material de uso e consumo, portanto, não se trata de frete interno de insumos. Não se tratando de insumo, o serviço de frete correspondente também não se caracteriza como insumo. Ademais, não se trata da hipótese prevista no art. 3º, inciso IX, c/c art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, qual seja, frete na

operação de venda, de maneira que não há direito a crédito sob nenhuma perspectiva. Assim, corretas as glosas nesses casos.

Com relação ao **item 4** (devolução de mercadoria ou bem de terceiros pela VALE), trata-se de despesas com devolução de bens adquiridos pela recorrente. Não se referindo a serviços de frete de insumos ou a fretes na operação de venda, de fato, não existe amparo legal para a tomada de créditos das contribuições sobre essas despesas.

Por sua vez, o **item 6** (remessa simples de mercadoria ou bem de terceiros para a VALE (contrato de comodato ou locação, bonificação ou brinde; demonstração)), contempla o transporte de bens amparados por notas fiscais com o CFOP “*Remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação*”, “*Remessa de mercadoria ou bem para demonstração*” e “*Remessa em bonificação, doação ou brinde*”; já o **item 8** (remessa simples de mercadoria ou bem pela VALE para terceiros não sujeitos ao pagamento da contribuição ao Pis/Cofins) diz respeito a fretes de diversos bens, como máquinas, motor, redutores etc., remetidos para terceiros com o CFOP “*outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado*”. Assim, os **itens 6 e 8** não se referem a serviços de frete de insumos ou fretes na operação de venda, de maneira que, também nesses casos, não existe amparo legal para a tomada de créditos das contribuições nesses casos.

Em relação ao **item 9** (frete entre terceiros), verifica-se que se trata de serviços de transporte de combustível (óleo diesel) que não têm a recorrente como tomadora e nem como destinatária. Ou seja, formalmente, a recorrente não está vinculada ao negócio. Tampouco há qualquer comprovação de que a recorrente tenha arcado com o valor desses serviços e que o bem transportado tenha sido destinado a seu processo produtivo. Dessa forma, correta a glosa nesse caso.

Por fim, o **item 10** (realização de mudanças ou transporte de veículos), embora conste como uma das categorias de despesas glosadas, não foi identificado no *DEMONSTRATIVO E*.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reverter, exclusivamente, as glosas de i) despesas com fretes de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições e utilizados como insumos (Glosas com motivação “*Aquisição pela Vale de mercadoria ou bem não sujeita ao pagamento da contribuição*” no *DEMONSTRATIVO E*), desde que tais serviços estejam registrados de forma autônoma e tenham sido efetivamente tributados e ii) despesas com frete nacional na aquisição de bens importados (Glosas com motivação “*Frete nacional de aquisição de bem importado*” no *DEMONSTRATIVO E*), excetuando-se os fretes de escavadeiras.

3.7. Da exclusão de créditos deduzidos em duplicidade

A recorrente incluiu em seu recurso um tópico denominado “Exclusão dos créditos deduzidos em duplicidade”, em que se insurge contra dedução de créditos em duplicidade que constantes do Demonstrativo H ao Relatório Fiscal.

Observa-se, no entanto, que a matéria não faz parte da lide, vez que as referidas glosas se referem a período distinto 01/2016 a 03/2016.

Ante o exposto, voto por não conhecer do tópico recursal “Exclusão dos créditos deduzidos em duplicidade”.

4. Dispositivo

Ante o exposto, voto no sentido de:

1. **Conhecer parcialmente** do Recurso Voluntário, não conhecendo do tópico recursal “Exclusão dos créditos deduzidos em duplicidade”;
2. **Rejeitar** a preliminar de nulidade do despacho decisório, bem como o pedido de realização de perícia; e
3. No mérito, dar **parcial provimento** ao recurso, para:
 - a) **Reverter** as glosas de despesas com fretes de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições e utilizados como insumos (Glosas com motivação “*Aquisição pela Vale de mercadoria ou bem não sujeita ao pagamento da contribuição*” no *DEMONSTRATIVO E*), desde que tais serviços estejam registrados de forma autônoma e tenham sido efetivamente tributados;
 - b) **Reverter** as glosas de despesas com frete nacional na aquisição de bens importados (Glosas com motivação “*Frete nacional de aquisição de bem importado*” no *DEMONSTRATIVO E*), excetuando-se os fretes de escavadeiras;

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha