



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.902983/2020-81
ACÓRDÃO	3202-003.581 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S/A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA. CRÉDITO. INSUMO.

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. Neste contexto deve ser apreciado.

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.

DESPESAS COM FRETES. BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 188.

Nos termos da legislação de regência devem ser revertidas as glosas com as despesas com fretes de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições e utilizados como insumo. Vide Súmula Carf nº 188.

Devem ser revertidas as glosas com as despesas com frete nacional na aquisição de bens importados, excetuando-se os fretes de escavadeiras.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DEMONSTRATIVOS. NECESSIDADE.

A utilização de créditos extemporâneos na apuração da Cofins no regime não cumulativo, exige a retificação de declarações e demonstrativos aplicáveis, desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que será utilizado

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em afastar as preliminares de nulidade do despacho decisório, para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para 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 (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. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os (a) créditos da infraestrutura logística para escoamento da produção, (b) créditos relativos aos contratos de arrendamento, e (c)

créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado da infraestrutura logística. Vencidas as Conselheiras Aline Cardoso de Faria e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que davam provimento ao recurso nas matérias. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-003.580, de 18 de março de 2026, prolatado no julgamento do processo 16682.902982/2020-36, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

RELATÓRIO

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

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

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

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

O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de

insumo bens e/ou serviços, inclusive do imobilizado, utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, como no caso do transporte destinado ao escoamento da produção.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. LOCAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. EDIFICAÇÕES. DEPRECIÇÃO ACELERADA.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

O aproveitamento de créditos decorrente de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado restringe-se àquelas 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. CRÉDITOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE. MANUTENÇÃO PERIÓDICA. POSSIBILIDADE.

A remessa e retorno para conserto/reparo de peças e componentes de máquinas, equipamentos e veículos da área produtiva são considerados insumos por representarem serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados no processo de produção de bens.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de insumos poderá dar direito a créditos a serem descontados da contribuição, desde que a aquisição desse insumo esteja sujeita ao pagamento dessas contribuições, observados os demais requisitos legais relativos ao desconto de crédito.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DEMONSTRATIVOS. NECESSIDADE.

A utilização de créditos extemporâneos na apuração da Cofins no regime não cumulativo, exige a retificação de declarações e demonstrativos aplicáveis, desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que será utilizado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

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.

Cientificada, a Recorrente repisou os argumentos contidos na Impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em Recurso Voluntário.

I – DOS FATOS

II-PRELIMINARMENTE

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

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 INDISSÓCIÁVEL:

MINA/FERROVIA/PORTO)

III.3 – DA NÍTIDA AUSÊNCIA DE EFETIVA ANÁLISE DOS LAUDOS APRESENTADOS PELA RECORRENTE - VIABILIDADE DO CRÉDITAMENTO DE BENS E SERVIÇOS INCORRIDOS NAS FASES DE FERROVIA E PORTO -RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE

III.4 - DA EFETIVA INCLUSÃO DAS FASES DA FERROVIA E PORTO NO PROCESSO PRODUTIVO E DA RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE DOS BENS E SERVIÇOS A ELA ATRELADOS – JURISPRUDÊNCIA DA PRÓPRIA RECORRENTE FAVORÁVEL AO AFASTAMENTO DE TAIS GLOSAS

III.5 DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE DESPESAS SUPOSTAMENTE INCORRIDAS APÓS O PROCESSO PRODUTIVO (FLUXOS DE FERROVIA/PORTO)

III.6 - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NO QUE DIZ RESPEITO AOS CRÉDITOS RELACIONADOS A SITUAÇÃO DE ARRENDAMENTO

III.6.A - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DOS CRÉDITOS RELACIONADOS A SITUAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

III.6.B – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE CONTRATO DE ALUGUEL

III.6.C - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE INSUMOS III.7 - DA EQUIVOCADA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO – JURISPRUDÊNCIA DA PRÓPRIA RECORRENTE FAVORÁVEL AO AFASTAMENTO DE TAIS GLOSAS

III.8 - DA IMPOSSIBILIDADE DAS GLOSAS DE DESPESAS COM FRETES

III.9. DAS GLOSAS DE CRÉDITOS “EXTEMPORÂNEOS”

III.10 – DAS GLOSAS REFERENTES ÀS AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E A COFINS

III.11 EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS DEDUZIDOS EM DUPLICIDADE

IV – DO PEDIDO

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à tempestividade, das preliminares e ao mérito, ressalvado quanto aos créditos da infraestrutura logística para escoamento da produção, **ii)** créditos relativos aos contratos de arrendamento e **iii)** créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Das preliminares

A Recorrente alega que o Acórdão recorrido não merece prosperar no tocante ao indeferimento do pedido de realização da perícia e eventual posterior juntada de documentos e, também, naquela parte que não reconhece a nulidade do despacho decisório.

Afirma que anexou diversos laudos técnicos para melhor conhecimento do seu processo produtivo e da relevância e essencialidade dos itens então glosados, contudo, os documentos não foram objeto do esperado exame pela DRJ. Adicionalmente, alega que visando a eliminar quaisquer dúvidas acerca do processo produtivo e a garantia do seu direito de crédito integral, requer o aludido deferimento de prova pericial nos autos do presente feito a fim de que qualquer ponto controvertido seja sanado em eventual perícia.

É consabido que a possibilidade de realização de perícia ou diligência, embora seja uma faculdade que goza a Recorrente, sujeita-se a análise da autoridade julgadora, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972senão vejamos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.” (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/1993)

Ademais, nos termos da Súmula CARF nº 163 o indeferimento de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. No caso dos presentes autos, não subsiste dúvida de ordem técnica ou obscuridade a ser esclarecida em relação ao conjunto probatório apresentado pela Recorrente, motivo pelo qual, deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência formulado no Recurso Voluntário.

Quanto a alegação de nulidade do Acórdão recorrido, a Recorrente sustenta que o despacho decisório é insuficiente para fundamentar as glosas. Tal conclusão decorre do fato de que ao tratar da dedução de créditos em duplicidade foram realizadas consultas ao sistema interno da RFB com objetivo de identificar as contribuições em duplicidade apontadas pela fiscalização.

O argumento da Recorrente não merece prosperar.

Verifica-se que o Despacho Decisório foi proferido por autoridade competente e atende todos os requisitos formais e materiais para sua validade, contendo todos os elementos necessários ao exercício do direito de defesa da Recorrente, trazendo a fundamentação legal, a identificação da declaração de compensação enviada pelo sujeito passivo, o tipo e período de apuração do crédito. Ou seja, preenche todos os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972.

Feito este esclarecimento, conforme se depreende, no caso em tela não se vislumbra a ocorrência da nulidade na forma do art. 59, I e II do Decreto nº 70.235/72 conforme sustentado pela Recorrente.

Isto posto, rejeita-se a preliminar de nulidade do despacho decisório arguida pela Recorrente.

Do mérito

A matéria controversa em sede de Recurso Voluntário se assenta sobre a (im)possibilidade de homologação de pedidos de ressarcimento sobre créditos oriundos de bens e serviços considerados não relacionados à atividade produtiva da Recorrente, sobretudo os aplicados em logística (porto/ferrovia), em etapas

que o fisco alega serem posteriores à produção, assim como contratos de arrendamento mercantil e bens incorporados ao ativo imobilizado da Recorrente.

A Recorrente é uma empresa dedicada a produção e exportação de minério de ferro; com base no Estatuto Social acostado aos autos, observa-se que a empresa pode desenvolver um amplo rol de atividades, a saber:

- a) 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;
- b) construir ferrovias, operar e explorar o tráfego ferroviário próprio ou de terceiros;
- c) construir e operar terminais marítimos próprios ou de terceiros, bem como explorar as atividades de navegação e de apoio portuário;
- d) 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;
- e) 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;
- f) 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; e
- g) 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.

Desta feita, repetidas vezes, a Recorrente chama atenção para a complexidade do processo produtivo que abrange a tríade mina/ferrovia/porto, razão pela qual, devem ser considerados todos os insumos (bens e serviços) utilizados desde a extração do minério até o embarque nos navios, uma vez que se trata de itens relevantes e essenciais para o desenvolvimento de sua atividade econômica.

Neste particular, é consabido que no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo rito dos recursos repetitivos, o STJ decidiu no sentido de que o conceito de insumo deveria ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou da relevância para o processo produtivo da contribuinte, bem como de que há ilegalidade no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e Nº 404/2004.

Por sua vez, os critérios da essencialidade e relevância a serem considerados são aqueles delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa, conforme observação que constou na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e

essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.

(...)

Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. 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. Vale destacar que **os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.** Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Destarte, mediante a interpretação do conceito abstrato de insumo delineado pelo STJ, a Receita Federal do Brasil trouxe critérios mais específicos através do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

No caso em comento, sobreveio a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, da Procuradoria da Fazenda Nacional, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema abordado no REsp nº 1.221.170/PR, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Com efeito, o conceito de insumo delimitado no REsp nº 1.221.170/PR não diverge muito do entendimento que já vinha sendo adotado predominantemente neste Carf sobre a matéria, a qual reclamava há muito tempo uniformização na jurisprudência, razões pelas quais este Colegiado tem se curvado a esse entendimento do STJ antes do seu trânsito em julgado conforme orienta a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Feitas tais considerações, registre-se agora, que a fiscalização analisou a tomada de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativas conforme a disciplina dos artigos 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, quando relacionam os bens, os serviços e as condições para desconto de créditos, bem como dos artigos 66 e 67 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, e dos artigos 8º e 9º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

As glosas empreendidas pela fiscalização foram objeto de reanálise pela DRJ, sendo oportuno destacar que o Acórdão recorrido registra que fora observado o disposto no Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

Irresignada com a decisão prolatada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, requerendo a reforma do Acórdão recorrido para reconhecer seu direito ao ressarcimento pleiteado e, conseqüentemente, a homologação integral das Dcomp, alegando no mérito, que faz jus ao desconto dos créditos das contribuições sobre os custos/despesas glosadas em **razão das particularidades de seu processo produtivo alinhavadas a nova interpretação do Superior Tribunal de Justiça.**

Isto posto, passa-se à análise da relevância e essencialidade dos bens e serviços entendidos como insumo no processo produtivo realizado pela Recorrente e da possibilidade de direito ao creditamento perquirido à luz da hermenêutica empreendida com advento do REsp nº 1.221.170/PR.

Da glosa das despesas com fretes

Neste item, a Recorrente esclarece que o Acórdão recorrido afastou as glosas dos serviços de transporte referentes a remessa e retorno de mercadoria ou bem para conserto ou reparo, no entanto, quanto as demais glosas o v. acórdão se limitou ainda, a tratar especificamente apenas dos itens 02 e 07 em sua fundamentação.

Desta forma, a Recorrente afirma que permanecem injustificadas a manutenção das seguintes glosas:

- 1) Transferência de materiais ou bens da VALE entre suas unidades (frete interno);
- 2) Transferência interna (frete nacional) referente a aquisição de materiais ou bens importados pela VALE;
- (...)
- 7) Aquisição de mercadoria ou bem pela VALE não sujeitas ao pagamento da contribuição de Pis/Cofins;
- 8) Remessa simples de mercadoria ou bem pela VALE para terceiros não sujeitas ao pagamento da contribuição de Pis/Cofins;
- 9) Frete entre terceiros;
- 10) Realização de mudanças ou transporte de veículos;

Em relação as glosas sobre os fretes, a Recorrente argumenta:

No que tange às glosas de fretes, em decorrência de Transferência de materiais ou bens da VALE entre suas unidades (frete interno), Transferência interna (frete nacional) referente a aquisição de materiais ou bens importados pela VALE e 10) e Realização de mudanças ou transporte de veículos, constata-se que são dispêndios

de operações de transferência internas(intercompany) de produtos acabados”. (Fl. 3105).

Já em relação as glosas a título de aquisição de mercadoria, registra o que se segue:

Veja-se, que, tampouco prosperam as glosas a título de Aquisição de mercadoria ou bem pela VALE e Remessa simples de mercadoria ou bem pela VALE, as quais, todavia, foram mantidas pelo v. acórdão sob o suposto fundamento de que não estariam sujeitas a tais recolhimentos da contribuição de Pis/Cofins. (Fl. 3113).

Por derradeiro, sobre os creditamento realizado sobre frete entre terceiros pontua o seguinte:

Outrossim, no que diz respeito também ao creditamento decorrente de frete entre terceiros, como pontuado acima, contrariamente ao entendimento consignado pelo v. acórdão, este órgão tem entendido ser passível de crédito os custos com capatazia e despachante (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), emissão notas fiscais de armazenamento/importação e serviços de medição de equipamentos portuários e o frete efetuado em território nacional. Ou seja, 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.

Conforme se verifica, em que pese o alegado no Recurso Voluntário, o Acórdão recorrido se manifestou sobre todas as glosas objeto do presente tópico, senão vejamos:

Por fim, a recorrente defende que nenhuma das situações de glosa descritas no Relatório Fiscal (itens 1 a 10 listados acima) pode configurar hipótese proibitiva da fruição do direito creditório a título de frete.

Em que pese a alegação genérica feita pela recorrente, entende-se que dentre os fretes glosados, os serviços de transporte para Remessa e Retorno de mercadoria ou bem para conserto ou reparo podem atender aos critérios definidos pelo Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, para se enquadrarem no conceito de insumos utilizados na produção de bens.

(...)

Nada obstante, cumpre assinalar que este E. Carf através da edição da Súmula Carf nº 188 reconheceu o direito de aproveitamento de créditos de Cofins sobre despesas com frete na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, desde que o serviço de transporte tenha sido contratado separadamente e tenha sido tributado pelas próprias contribuições.

Feitas essas considerações, compulsando os autos, verifica-se que devem ser revertidas as glosas de a) 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 (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.

Finalmente, em relação aos fretes com produtos acabados, a Súmula Carf nº 217 veda a apropriação de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas provenientes de gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Pelo exposto, devem ser revertidas as seguintes glosas: a) 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 (b) 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.

Dos créditos extemporâneos

Neste item, a Recorrente assevera que o v. acórdão entendeu ainda pela manutenção de glosas dos créditos sob o mero argumento de extemporaneidade, uma vez que supostamente as parcelas poderiam ter sido deduzidas mensalmente nos anos anteriores à 2016 (2014 e 2015).

Sobre a possibilidade de creditamento, em que pese a fundamentação do acórdão, a Recorrente argumenta 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.

Nada obstante, entende que para a fruição desses créditos, desnecessário se faz a retificação das declarações como defendido pelo acórdão sob a alegação de suposto respaldo a Solução de COSIT nº 32/2021.

Não assiste razão à Recorrente.

Para tanto, importa registrar que nos termos da Súmula Carf nº 231 o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/Pasep e Cofins exige a apresentação de DCTF e Dacon retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Das glosas referentes às aquisições não sujeitas ao recolhimento da contribuição ao PIS/Pasep e Cofins

Conforme o Relatório Fiscal, a partir das notas fiscais eletrônicas extraídas do SPED, foram constatadas diversas aquisições em que o fornecedor registrou como operação não sujeita ao recolhimento das contribuições (CST 06 – Alíquota Zero; CST 08 – Operação Sem Incidência da Contribuição e CST 09 – Operação com Suspensão da Contribuição), contrariando a regra de vedação de creditamento estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

A Recorrente argumenta 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 apurados sob a égide das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03. Cita a doutrina e jurisprudência e conclui afirmando que no caso em debate, o fiscal ter glosado os créditos apurados pela Recorrente, advindos de aquisições não oneradas pelo tributo, tampouco tal glosa ter sido mantida pelo acórdão.

Não assiste razão à Recorrente.

O § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é expresso em determinar que “não dará direito a crédito o valor 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”, deve ser interpretado de forma literal nos casos como o aqui tratado, relativos a pedidos de ressarcimento e compensação que equivalem a uma renúncia de receita.

No que se refere a alegação de que “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.” é consabido que é atribuição do contribuinte/pleiteante a demonstração da efetiva existência do direito creditório alegado, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil - CPC (Lei nº 13.105, de 2015), aplicável supletiva e subsidiariamente ao Decreto nº 70.235, de 1972, por força do art. 15 do mesmo Código.

Pelo exposto, devem ser mantidas as glosas.

Da exclusão dos créditos em duplicidade

Conforme descrito no Relatório Fiscal, pela análise das EFD-Contribuições, constatou-se que em relação aos créditos acumulados em virtude de aquisições de importações vinculadas às receitas de exportação (código 308), a interessada além de deduzir os créditos apurados das contribuições devidas, também pleiteou o ressarcimento desses valores para o período de 01/2016 a 03/2016. Por

consequente, os valores já deduzidos das contribuições apuradas no período, vinculados ao código 308, foram excluídos dos valores passíveis de ressarcimento.

A Recorrente alega que não se conseguiu extrair o que seriam a dedutibilidade dessas glosas em duplicidade.

Neste contexto, segue reproduzido o detalhamento realizado pela DRJ acerca da exclusão dos créditos em duplicidade dos valores passíveis de ressarcimento:

Os créditos glosados encontram-se demonstrados na planilha “Créditos Deduzidos Duplicidade”, constante no arquivo “DEMONSTRATIVO H – Apuração da Fiscalização”.

(...)

Por meio de consulta no sistema interno da RFB - EFD- Controle – Consulta de contribuições – foi possível corroborar que nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2016 a interessada apurou os seguintes valores de crédito no tipo 308, tendo descontado integralmente os valores das contribuições apuradas no período:

CRÉDITOS E UTILIZAÇÕES								
Tipo de Crédito	Contribuição Social	Período de Apuração	Créditos de Operações Próprias	Desconto de Crédito	Desconto de Créditos Por Sucessora	Ressarcimento / Compensação	Aproveitamento de Ofício	Saldo Disponível
▼ [308]	COFINS	MAR/2016	2.025.578,98	2.025.578,98		2.025.578,98		-2.025.578,98
▼ [308]	COFINS	FEV/2016	3.695.071,07	3.695.071,07		3.695.071,07		-3.695.071,07
▼ [308]	COFINS	JAN/2016	4.727.086,39	4.727.086,39		4.727.086,39		-4.727.086,39

CRÉDITOS E UTILIZAÇÕES								
Tipo de Crédito	Contribuição Social	Período de Apuração	Créditos de Operações Próprias	Desconto de Crédito	Desconto de Créditos Por Sucessora	Ressarcimento / Compensação	Aproveitamento de Ofício	Saldo Disponível
▼ [308]	PIS/PASEP	MAR/2016	439.651,67	439.651,67		439.651,67		-439.651,67
▼ [308]	PIS/PASEP	FEV/2016	803.615,62	803.615,62		803.615,62		-803.615,62
▼ [308]	PIS/PASEP	JAN/2016	1.018.826,51	1.018.826,51		1.018.826,51		-1.018.826,51

Uma vez que os créditos do tipo 308 apurados no trimestre foram integralmente descontados, correto o procedimento da fiscalização em desconsiderar tais créditos que foram também incluídos no pedido de ressarcimento/compensação em análise, portanto, utilizados em duplicidade pela interessada.

Considerando que a Recorrente não trouxe aos autos nenhum elemento probatório para comprovar que os créditos acima identificados não haviam sido deduzidos das contribuições apuradas no período, a alegada ausência de fundamentação alegada na peça recursal não merece prosperar.

Desta feita, não há reversão a ser feita nas glosas.

Quanto aos créditos da infraestrutura logística para escoamento da produção, ii) créditos relativos aos contratos de arrendamento e iii) créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Em que pese o bem fundamentado voto da i. Relatora, dirijo em relação às seguintes matérias: **i)** créditos da infraestrutura logística para escoamento da produção, **ii)** créditos relativos aos contratos de arrendamento e **iii)** créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado. Vejamos.

Créditos de insumos para a infraestrutura logística para escoamento da produção

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 10.833/2003, para o qual o conceito de insumo é fundamental, pertinente fazermos algumas considerações propedêuticas a seu respeito.

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 a respeito da 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.

Da impossibilidade de crédito de insumo 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, píeres 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 Tyno) 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 10.833/2003, 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. 1201-1381), 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, Pieres e armazéns
E	Ferrovia	37. Carga e Descarga de produtos e mercadorias - Diz respeito ao carregamento/d Descarregamento dos produtos na planta, terminal e porto. Nessa etapa, o contratante do transporte e/ou unidade produtora são os responsáveis pelo carregamento/d 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 (fl. 1950 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.

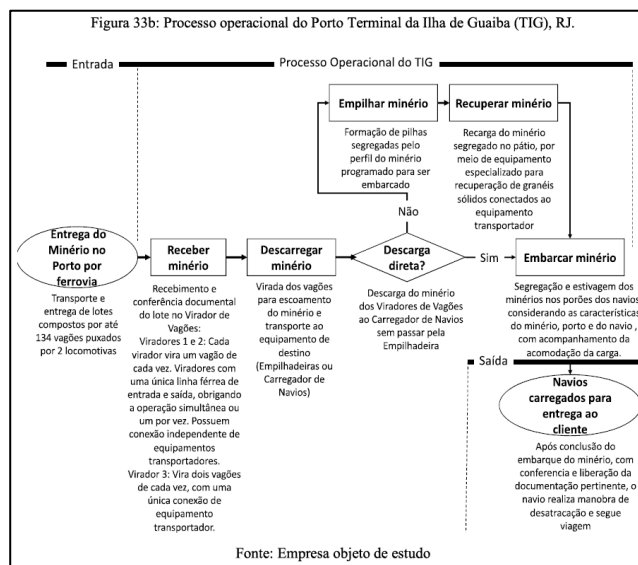
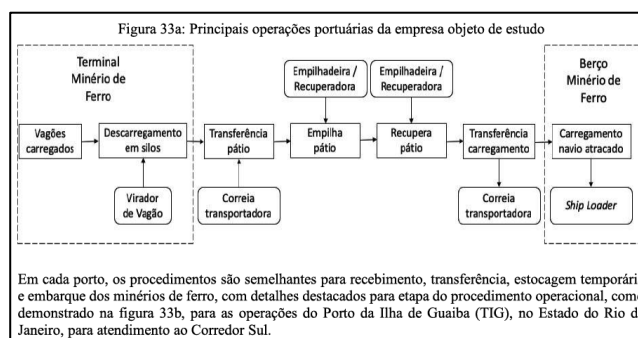
Não se contesta a essencialidade do transporte ferroviário para a viabilidade da atividade econômica desempenhada pela recorrente. A questão relevante para fins de creditamento a título de insumo, no entanto, encerra-se com a análise da essencialidade ou relevância para a atividade produtiva do minério 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 encaixarem 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 entendo 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, entendo 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.

Créditos relativos aos contratos de arrendamento

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 - HISPANOBRA
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.

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 preenchem 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, equivocou-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 10.833/2003.

Assim, não há reforma a fazer na decisão recorrida.

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. 1407-1696, 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.

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 10.833/2003, 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.

Analisando os contratos anexados às fls. 1407-1696, 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 Itabasco 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”*.

COMPANHIA COREANO-BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - NIBRASCO

Kobrasco: [assinatura] [assinatura] [assinatura] [assinatura] [assinatura]

Analisando 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.

Créditos relativos aos 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 **i)** crédito de bens incorporados à infraestrutura logística (não utilizados em áreas do processo produtivo – Fluxos FERROVIA e PORTO), e **ii)** parcela relativa à diferença de prazo de apropriação do crédito relativo a edificações e benfeitorias realizadas em áreas administrativas ou na infraestrutura logística.

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 “0

Da impossibilidade de crédito de insumo 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 0 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.

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.

Vale dizer que a fiscalização, embora tenha desconsiderado o desconto em 24 parcelas dos créditos das contribuições sobre tais edificações e benfeitorias, concedeu os créditos com base na depreciação usual.

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 no 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 10.833/2003, 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 0 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.

Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de afastar as preliminares de nulidade do despacho decisório, para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para 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 (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.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

[Clique aqui para inserir o texto](#)